

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİMDALI**

**MALİYE PROGRAMI**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE İDARİ VE YARGI AŞAMASININ  
KARŞILAŞTIRILMASI VE VERGİNİN TARAFLARI AÇISINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**ZEYNEP ÖZCAN**

**MAYIS-2015**

**TRABZON**

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİMDALI**

**MALİYE PROGRAMI**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE İDARİ VE YARGI  
AŞAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI VE VERGİNİN TARAFLARI  
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**ZEYNEP ÖZCAN**

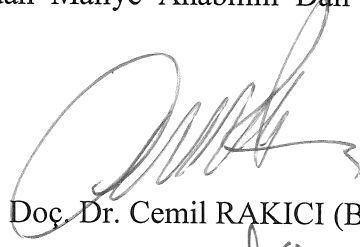
**Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. TAYYİP YAVUZ**

**MAYIS – 2015**

**TRABZON**

## ONAY

Zeynep ÖZCAN tarafından hazırlanan “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari ve Yargı Aşamasının Karşılaştırılması ve Verginin Tarafları Açısından Değerlendirilmesi” adlı bu çalışma 22/06/2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.



Doç. Dr. Cemil RAKICI (Başkan)



Yrd. Doç. Dr. Tayyip YAVUZ (Danışman)



Yrd. Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. ... /.../2015

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY

Enstitü Müdürü

## **BİLDİRİM**

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

**Zeynep ÖZCAN**

**22.06.2015**

## ÖNSÖZ

Bu çalışmada, vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan vergi uyuşmazlıkları incelenmiş, bu uyuşmazlıkların idari aşama ve yargı aşamasındaki çözüm yolları belirtilmiş ve bu çözüm yollarının sonuçlarının mükellef açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu doğrultuda; verilen örnek uygulamalar ışığında; mükellefin, herhangi bir vergi uyuşmazlığı ile karşılaştığında hangi yolu seçmesi halinde daha avantajlı duruma geçeceği belirlenmeye çalışılmıştır.

Yaptığım araştırmalarda ve danıştığım her konuda yardımını esirgemeyen, büyük bir özveriyle ve sonsuz hoşgörüsüyle çalışmamı yönlendiren değerli hocam ve tez danışmanım sayın Yrd. Doç. Dr. Tayyip YAVUZ'a içten teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca, çalışmamın oluşmasında bana destek olan eniştem Alaettin DEMİRBAĞ'a, dayım Ömer ÖZTÜRK'e ve Karadeniz Teknik Üniversitesi Yabancı Diller Yüksekokulu öğretim elemanlarından Volkan DUMAN'a vermiş oldukları desteklerden dolayı teşekkür ederim.

Çalışmalarım esnasında, her zaman yanımda olup, benden manevi desteklerini esirgemeyen sevgili aileme teşekkürlerimi sunarım.

Trabzon, Mayıs 2015

Zeynep ÖZCAN

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	IV
İÇİNDEKİLER .....	V
ÖZET .....	XVI
ABSTRACT .....	XVIII
TABLolar LİSTESİ .....	XX
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XXI
GİRİŞ.....	1-3

## BİRİNCİ BÖLÜM

<b>1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI .....</b>	<b>4-19</b>
1.1. Vergi Uyuşmazlıkları.....	4
1.1.1. Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı.....	4
1.1.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar.....	5
1.1.2.1. Vergi Yükümlüsünden Doğan Uyuşmazlıklar.....	6
1.1.2.2. Vergi İdaresinden Doğan Uyuşmazlıklar.....	7
1.1.3. Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri, Ortaya Çıkış Zamanı ve Özellikleri.....	7
1.1.4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler.....	8
1.1.4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	9
1.1.4.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	10
1.1.4.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	12
1.1.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	13
1.1.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	14
1.1.4.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	15

1.1.4.2. Vergi İncelemeleri.....	15
1.1.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	17
1.1.4.4. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi.....	18
1.1.4.5. Verginin Ödenmemesi.....	18
1.1.4.6. Diğer Nedenler.....	19

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI.....20-66

2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi.....	20
2.1.1. Vergi İdaresi ve İdari Aşamada Çözüm Kavramı.....	20
2.1.2. İdari Aşamada Çözüm Yolları.....	21
2.1.2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme.....	21
2.1.2.1.1. Vergi Hatalarının Türleri.....	22
2.1.2.1.1.1. Hesap Hataları.....	22
2.1.2.1.1.2. Vergilendirme Hataları.....	23
2.1.2.1.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması.....	23
2.1.2.1.3. Düzeltme Süreci ve Zamanaşımı.....	24
2.1.2.1.3.1. Düzeltme Talebi ve Re'sen Düzeltme.....	24
2.1.2.1.3.2. Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Açma.....	25
2.1.2.1.3.3. Şikâyet Yoluyla Maliye Bakanlığı'na Başvuru.....	25
2.1.2.1.3.4. Düzeltme Yetkisi ve Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	26
2.1.2.1.3.5. Düzeltme Kapsamına Girmeyen Haller.....	28
2.1.2.1.3.6. Vergi ve Cezanın İtirazsız Ödenmesi.....	28
2.1.2.2. Pişmanlık ve Islah.....	29
2.1.2.2.1. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanma Koşulları.....	30
2.1.2.2.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Kapsamı Dışında Kalan Vergi ve Konular.....	31

2.1.2.3. Cezalarda İndirim.....	32
2.1.2.3.1. Cezalarda İndirimin Kapsamı.....	34
2.1.2.3.1.1. Tarhiyat Şekilleri Açısından Kapsam.....	34
2.1.2.3.1.2. Vergi Türleri Açısından Kapsam.....	34
2.1.2.3.1.3. Ceza Türleri Açısından Kapsam.....	34
2.1.2.3.2. Cezalarda İndirim Müessesesinden Yararlanabilmenin Şartları.....	34
2.1.2.4. Uzlaşma.....	34
2.1.2.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	36
2.1.2.4.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı.....	37
2.1.2.4.1.1.1. Tarhiyat Şekilleri Açısından Kapsam.....	37
2.1.2.4.1.1.2. Vergi Türleri Açısından Kapsam.....	37
2.1.2.4.1.1.3. Ceza Türleri Açısından Kapsam.....	37
2.1.2.4.1.2. Uzlaşma Süreci ve Uzlaşma Talebi.....	38
2.1.2.4.1.2.1. Uzlaşma Talep Edebilmenin Şartları ve Gerekçeleri.....	38
2.1.2.4.1.2.2. Uzlaşma Talep Etmeye Yetkili Kişiler.....	39
2.1.2.4.1.2.3. Uzlaşma Talebinin Şekli, Yapılabileceği Mercii ve Süre .....	39
2.1.2.4.1.2.4. Uzlaşma Talebinin Değerlendirilmesi (Ön İnceleme).....	40
2.1.2.4.1.2.4.1. Uzlaşma Talebinin Reddi.....	41
2.1.2.4.1.2.4.2. Talebin Kabulü ve Uzlaşma Gününün Belirlenmesi.....	41
2.1.2.4.1.3. Kısmi Uzlaşma Talebi.....	41
2.1.2.4.1.4. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili.....	42
2.1.2.4.1.5. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması ve Karar Yeter Sayısı.....	42
2.1.2.4.1.6. Uzlaşma Görüşmelerine Katılabilecek Kişiler.....	42
2.1.2.4.1.7. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları.....	43
2.1.2.4.1.7.1. Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması).....	43
2.1.2.4.1.7.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması).....	43
2.1.2.4.1.7.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi.....	44



2.1.2.4.1.8. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği.....	44
2.1.2.4.1.9. Uzlaşma ve Dava Açma.....	44
2.1.2.4.1.10. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim.....	45
2.1.2.4.1.11. Uzlaşma ve Ödeme.....	45
2.1.2.4.1.11.1. Uzlaşmanın Sağlanması ve Ödeme.....	45
2.1.2.4.1.11.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde Ödeme.....	45
2.1.2.4.1.12. Uzlaşma ve Gecikme Faizi.....	46
2.1.2.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	47
2.1.2.4.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı.....	47
2.1.2.4.2.1.1. Tarhiyat Şekilleri Açısından Kapsam.....	47
2.1.2.4.2.1.2. Vergi Türleri Açısından Kapsam.....	48
2.1.2.4.2.1.3. Ceza Türleri Açısından Kapsam.....	48
2.1.2.4.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İşleyiş Süreci.....	48
2.1.2.4.2.2.1. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşma Talebinde Bulunabilme Şartları...48	
2.1.2.4.2.2.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler.....	49
2.1.2.4.2.2.1.2. Uzlaşma Talebinin Yapılabileceği Süre.....	49
2.1.2.4.2.2.1.2.1. Davet Halinde Süre.....	49
2.1.2.4.2.2.1.2.2. Mükellefin Uzlaşma Talebinde Bulunması Halinde Süre.....	49
2.1.2.4.2.2.1.3. Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurma Mercii.....	50
2.1.2.4.2.2.1.4. Uzlaşma Talebinin Kabulü ve Uzlaşma Gününün Tespiti...50	
2.1.2.4.2.2.2. Kısmi Uzlaşma Talebi.....	50
2.1.2.4.2.2.3. Tarh Edilecek Verginin Komisyon ve Mükellefe Bildirilmesi.....	51
2.1.2.4.2.2.4. Uzlaşma Davetine Uyulmaması veya Uzlaşma Talebinden Vazgeçilmesi.....	51
2.1.2.4.2.2.5. Uzlaşma Görüşmeleri ve Görüşmelere Katılabilecek Kişiler...52	

2.1.2.4.2.5.1. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili.....	52
2.1.2.4.2.5.2. Komisyonların Toplanması, Karar Yeter Sayısı ve Yetki Sınırı.....	53
2.1.2.4.2.3. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları.....	53
2.1.2.4.2.3.1. Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması).....	53
2.1.2.4.2.3.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması).....	54
2.1.2.4.2.3.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi.....	54
2.1.2.4.2.4. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği.....	55
2.1.2.4.2.5. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı.....	56
2.1.2.4.2.6. Uzlaşma ve Ödeme.....	56
2.1.2.4.2.7. Uzlaşma ve Gecikme Faizi.....	56
2.1.2.4.2.8. Uzlaşma ve Dava Açma.....	57
2.1.2.4.2.9. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstenemeyecek Haller.....	57
2.1.2.4.2.10. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Arasındaki Farklar.....	58
2.1.2.4.2.10.1. Tarhiyat ve Cezanın Türü Bakımından.....	58
2.1.2.4.2.10.2. Uzlaşmadan Yararlanabilme Koşulları Bakımından.....	58
2.1.2.4.2.10.3. Uzlaşmanın Yapılış Zamanları Bakımından.....	58
2.1.2.4.2.10.4. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi Bakımından.....	59
2.1.2.4.2.10.5. Komisyonların Oluşumu ve Yetkileri Bakımından.....	59
2.1.2.4.2.10.6. Uzlaşmama Durumunda Dava Açma Süresi Bakımından....	60
2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi.....	60
2.2.1. Vergi Yargısı Kavramı ve Vergi Yargısının Gelişimi.....	60
2.2.2. Vergi Yargısının İşlevi.....	61
2.2.3. Yapılan İşlemlerin İdari Davaya Konu Olabilme Şartı.....	61
2.2.4. Vergi Yargısında Görevli Mahkemeler.....	62
2.2.4.1. Vergi Mahkemeleri.....	62

2.2.4.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	63
2.2.4.3. Danıştay.....	65

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **3. İDARİ AŞAMADA VE YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENEN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ SONUÇLARININ TARAFLAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....67-94**

3.1. İdari Aşamada Çözümlenen Uyuşmazlıkların Sonuçlarının Taraflar Açısından Değerlendirilmesi.....	67
3.1.1. Vergi Hatalarından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözümlemesinin Taraflar Açısından Sonuçları.....	67
3.1.1.1. Mükellef Açısından Düzeltme İşleminin Sonuçları.....	67
3.1.1.1.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından.....	67
3.1.1.1.2. Emek ve Zaman Kaybı İle Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından....	67
3.1.1.1.3. Gecikme Faizi Ödemekten Kurtulma Bakımından.....	68
3.1.1.2. İdare Açısından Düzeltme İşleminin Sonuçları.....	68
3.1.1.2.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından.....	68
3.1.1.2.2. İdarenin Mükellefler Üzerinde Yarattığı Güven Bakımından.....	68
3.1.1.2.3. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından..	69
3.1.2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Yerine Getirilmesinin Taraflar Açısından Sonuçları.....	69
3.1.2.1. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Mükellef Açısından Sonuçları.....	69
3.1.2.1.1. Vergi Suç ve Cezasını Önlemesi Bakımından.....	69
3.1.2.1.2. Vergi Uyuşmazlığını Önleme Bakımından.....	70
3.1.2.1.3. Emek ve Zaman Kaybı İle Bazı Giderleri Önlemesi Bakımından.....	70
3.1.2.1.4. İyi Niyetli Mükellefleri Koruması Bakımından.....	71
3.1.2.2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının İdare Açısından Sonuçları.....	71

3.1.2.2.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından.....	71
3.1.2.2.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderleri Önlemesi Bakımından.....	71
3.1.2.2.3. Takdir Komisyonlarının Yükünü Azaltmak Bakımından.....	72
3.1.2.2.4. Vergiyi Tahsil Etme Bakımından.....	72
3.1.2.2.5. Düşük Beyanda Bulunmayı ya da Hiç Beyanda Bulunmamayı Önleme Bakımından.....	73
3.1.2.2.6. İdare – Mükellef İlişkileri Bakımından.....	73
3.1.2.2.7. Beyanname Verilmeme Nedeniyle Mükellef Hakkında İşlem Yapılamaması Bakımından.....	74
3.1.3. Cezalarda İndirim Müessesesinin Uygulanmasının Taraflar Açısından Sonuçları.....	74
3.1.3.1. Mükellef Açısından İndirimli Ödemenin Sonuçları.....	74
3.1.3.1.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından.....	74
3.1.3.1.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderleri Önlemesi Bakımından.....	75
3.1.3.1.3. Cezanın Önemli Bir Kısımının Ödenmemesi Bakımından.....	75
3.1.3.1.4. Vergi Aslı ile Cezanın İndirimden Sonraki Kısımının Vadesinde Ödenmemesinin Mükellef Aleyhine Olması Bakımından.....	75
3.1.3.1.5. Ödeme Süresinin Uzayabilmesi Bakımından.....	75
3.1.3.2. İdare Açısından İndirimli Ödemenin Sonuçları.....	76
3.1.3.2.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından.....	76
3.1.3.2.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından.....	76
3.1.3.2.3. Vergi Aslı ve Gecikme Faizinin Aslı ile Cezanın Kısmen Tahsil Edilmesi Bakımından.....	76
3.1.3.2.4. Mükellefin Vadesinde Ödeme Yapmaması Bakımından.....	77
3.1.4. Uzlaşma Müessesesinin Uygulanmasının Taraflar Açısından Sonuçları.....	78
3.1.4.1. Mükellef Açısından Uzlaşma Uygulamasının Sonuçları.....	78
3.1.4.1.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından.....	78

3.1.4.1.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından....	78
3.1.4.1.3. Risk Almayı Önleme Bakımından.....	78
3.1.4.1.4. Ödenecek Olan Vergi veya Cezanın Önemli Bir Bölümünden Kurtulma Bakımından.....	78
3.1.4.1.5. Mükellef Psikolojisi Bakımından.....	79
3.1.4.1.6. Mükellefin İdareye Olan Güveninin Artması Bakımından.....	79
3.1.4.1.7. Mükellefi Bilgilendirme Bakımından.....	79
3.1.4.2. İdare Açısından Uzlaşma Uygulamasının Sonuçları.....	80
3.1.4.2.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından.....	80
3.1.4.2.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından....	80
3.1.4.2.3. Risk Almayı Önleme Bakımından.....	80
3.1.4.2.4. Vergi veya Cezanın Önemli Bir Kısımından Vazgeçme Bakımından....	81
3.1.4.2.5. İdarenin Alacağı Tahsilinin Hızlanması ve Şüpheli Hale Gelmesinin Önlenmesi Bakımından.....	81
3.1.4.2.6. İdare – Mükellef İlişkisi Bakımından.....	81
3.2. Yargı Aşamasında Çözümlenen Uyuşmazlıkların Sonuçlarının Taraflar Açısından Değerlendirilmesi.....	82
3.2.1. Yargı Aşamasında Çözümlenen Uyuşmazlıkların Mükellef Açısından Sonuçları.....	82
3.2.1.1. Anlaşmazlığın Sona Ermesi Bakımından.....	82
3.2.1.2. Mükelleflerin Yargıya Duydukları Güvenin Artması Bakımından.....	82
3.2.1.3. Hukuki Güvenlik Sağlama Bakımından.....	83
3.2.2. Yargı Aşamasında Çözümlenen Uyuşmazlıkların Yargı Organları Açısından Sonuçları.....	84
3.2.2.1. Anlaşmazlıkların Çözüme Kavuşturulması Bakımından.....	84
3.2.2.2. Yargının İçtihat Oluşturma İşlevine Katkısı Bakımından.....	84
3.2.2.3. Yargısal Denetim İşlevinin Yerine Getirilmesi Bakımından.....	85

3.2.2.4. Hukuki Güvenlik Sağlama Bakımından.....	86
3.3. İdari Aşamada ve Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların Taraflar Açısından Olumsuz Yönleri.....	86
3.3.1. İdari Aşamada Çözömlenen Uyuşmazlıkların Mükellef Açısından Olumsuz Yönleri.....	86
3.3.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltmenin Olumsuz Yönleri.....	86
3.3.1.2. Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Olumsuz Yönleri.....	87
3.3.1.3. Cezalarda İndirim Müessesesinin Olumsuz Yönleri.....	88
3.3.1.4. Uzlaşma Müessesesinin Olumsuz Yönleri.....	88
3.3.2. İdari Aşamada Çözömlenen Uyuşmazlıkların İdare Açısından Olumsuz Yönleri.....	89
3.3.2.1. Vergi Hatalarını Düzeltmenin Olumsuz Yönleri.....	89
3.3.2.2. Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Olumsuz Yönleri.....	89
3.3.2.3. Cezalarda İndirim Müessesesinin Olumsuz Yönleri.....	89
3.3.2.4. Uzlaşma Müessesesinin Olumsuz Yönleri.....	89
3.3.2.4.1. Uzlaşmanın Verginin Yasallığı İlkesine Aykırılığı Görüşü.....	90
3.3.2.4.2. Uzlaşmanın Vergide Anayasal Eşitlik ve Vergi Adaleti İlkesine Aykırılığı Görüşü.....	90
3.3.2.4.3. Uzlaşmanın Suç ve Cezada Kanunilik İlkesine Aykırılığı Görüşü.....	91
3.3.2.4.4. Uzlaşmanın Devletin Vergileme Yetkisine Aykırılığı Görüşü.....	92
3.3.2.4.5. Uzlaşmanın Vergi İnceleme Sonuçlarını Etkisizleştirdiği Yönündeki Görüşler.....	92
3.3.2.4.6. Diğer Eleştiriler.....	92
3.3.3. Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların Mükellef Açısından Sakıncaları.....	93
3.3.4. Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların İdare Açısından Sakıncaları.....	93

3.3.5. Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların Yargı Organları Açısından Sakıncaları.....	94
---	----

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **4. İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLU İLE YARGI AŞAMASININ**

#### **MÜKELLEF AVANTAJI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....95-109**

##### 4.1. Çalışmanın Amacı.....95

###### 4.1.1. Örnek Olay 1.....95

4.1.1.1. İkmalen Tarhiyat Sonrası Hesaplanan Ek Vergi, Gecikme Faizi ve Kesilen Vergi Ziyatı Cezası.....	96
--	----

##### 4.2. İdari Aşamada Çözüm Yolunun Mükellefe Sağladığı Fayda Açısından

###### Değerlendirilmesi.....97

###### 4.2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolunun Değerlendirilmesi.....98

###### 4.2.2. Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Değerlendirilmesi.....98

###### 4.2.3. Cezalarda İndirim Müessesesinin Değerlendirilmesi.....99

###### 4.2.4. Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi.....100

##### 4.3. Yargı Yolu ile Çözümün Mükellefe Sağladığı Fayda Açısından

###### Değerlendirilmesi.....101

###### 4.1.2. Örnek Olay 2.....102

4.1.2.1. İkmalen Tarhiyat Sonrası Hesaplanan Ek Vergi, Gecikme Faizi ve Kesilen Vergi Ziyatı Cezası.....	103
--	-----

###### 4.1.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolunun Mükellef Açısından

###### Değerlendirilmesi.....104

###### 4.1.2.3. Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Mükellef Açısından

###### Değerlendirilmesi.....104

###### 4.1.2.4. Cezalarda İndirim Yolunun Mükellef Açısından Değerlendirilmesi.....104

###### 4.1.2.5. Uzlaşma Müessesesinin Mükellef Açısından Değerlendirilmesi.....104

4.1.2.6. Yargı Yolunun Mükellef Açısından Değerlendirilmesi.....	105
4.1.3. Örnek Olay 1 ve 2'nin Mükellef Açısından Sonuçları.....	108
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>110</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR.....</b>	<b>114</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>122</b>



## ÖZET

Vergi, devletin kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan, ödeme güçleri ölçüsünde, karşılıksız ve zora dayalı olarak aldığı ekonomik değerlerdir.

Günümüz kamu finansman araçları arasında en sağlam kaynağı vergiler oluşturmaktadır. Ekonomik yaşamda meydana gelen gelişmelerden etkilenebilen, dinamik bir yapıya sahip olan verginin önemi, kamu ekonomisinin sınırlarının artmasıyla birlikte daha da artmıştır.

Vergi ilişkisinde iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birisi vergi borçlusu durumunda olan mükellef, diğeri ise alacaklı konumunda olan devlettir. Devlet, en az masrafla maksimum vergiyi tahsil etmek isterken, mükellef de ödeyeceği vergiyi minimum seviyeye indirmek suretiyle kullanacağı geliri arttırmak ister. Bu ve benzeri durumlar, mükellef ile idare arasında vergi uyumsuzluklarının yaşanmasına neden olur.

Uyuşmazlık, iki taraf arasında karşılıklı olarak ortaya çıkan anlaşamama durumunu ifade eder. Vergi uyumsuzluğu ise, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında, vergi uygulamalarından kaynaklanan hukuki anlaşmazlığı ifade etmektedir.

Bu çalışmanın amacı; vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi uyumsuzluklarını ortaya koymak, bu uyumsuzlukların idari aşama ve yargı aşamasındaki çözüm yollarını belirtmek ve mükellefin herhangi bir vergi uyumsuzluğu ile karşılaştığında, bu uyumsuzluğu hangi yol ile çözüme kavuşturmak istediğinde daha avantajlı duruma geçeceğini belirlemektir. Bu doğrultuda ilk olarak; vergi uyumsuzlukları ve bu uyumsuzluğa neden olan etkenler incelenmiş, daha sonra ise vergi uyumsuzluklarının idari aşama ve yargı aşamasındaki çözüm yolları belirtilmiştir. Daha sonra, bu çözüm yollarının mükellef ve idare açısından avantaj ve dezavantajlarına yer verilmiştir. Son bölümde ise, mükellefin herhangi bir vergi uyumsuzluğu ile karşılaştığında, uyumsuzluğun çözümü için idari yol ile yargı yolu çözümlerinden hangisini seçmesi halinde daha avantajlı duruma geçeceği belirlenmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Uyuşmazlık, Vergi Uyuşmazlığı, Uzlaşma, İdari Yolla Çözüm, Yargı Yoluyla Çözüm

## **ABSTRACT**

Tax, is an economical value which the government takes mandatory without an expectation in return from the individuals and institutions which form the society regarding their incomes in order to maintain the financial expenses of the public services.

The taxes constitute the most significant and credible sources among today's public financial means. The significance of tax which can be affected by the economical changes and which has a dynamic structure has risen with a parallel to the development in the boundaries of public economy.

There are two parties in a tax relationship. One of them is the tax payer or and the other is the receiver, the government wants to get the highest possible tax lowest expense, the tax payer intends to raise tax payer income by paying the possible lowest amount. This kind of examples cause disagreement between the tax payers and the government administration.

Dispute, means there is disagreement between the two parties. Where as, tax dispute means there is judicial disagreement between the tax payer and tax administration which is caused by tax procedures.

The aim of this study is to reveal the tax disputes caused by tax procedures, to state the solutions of these procedures during the administrative and judicial phases and to determine which action is better to take on behalf of the tax payer while trying to resolve the tax dispute. In the course of this process tax disputes and the reasons behind these disputes have been analyzed. Accordingly, the solutions for these disputes during the administrative and judicial processes have been stated. Besides, the advantages and disadvantages for both the tax payer and the tax administration have been introduced. In the final sections, it has been intended to define which way is more advantages for the tax payer in the course of a tax dispute; the judicial solutions or the administrative solutions.

**Key words:** Disagreement, Tax Dispute, Reconciliation, Administrative Solitions,  
Judicial Solitions.

## TABLULAR LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Mükellef A'nın İkmalen Tarhiyat Sonrasındaki Durumu.....	96
2	Mükellef B'nin İkmalen Tarhiyat Sonrasındaki Durumu.....	103
3	Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (İller Bazında).....	105
4	Türkiye Geneli Vergi Mahkemeleri İş Yüğü (Dosya Sayısı).....	106
5	Türkiye Geneli Bölge İdare Mahkemeleri İş Yüğü (Dosya Sayısı).....	107
6	Danıştay Dava Daireleri İş Yüğü (Dosya Sayısı).....	107

## KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AY : Anayasa

BİM : Bölge İdare Mahkemesi

DK : Danıştay Kanunu

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

İSMMMO: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi

Md : Madde

Vb : ve benzeri

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCK : Türk Ceza Kanunu

TÖUY : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

UY : Uzlaşma Yönetmeliği

VDDGK : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VDDK : Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Vergi, devletin tahsil etmiş olduğu en önemli kamu finansman aracıdır. Geçmişten günümüze önemini koruyan vergi, devletin sorumluluklarını yerine getirebilmek amacıyla ihtiyaç duyduğu bir kaynaktır. Bu derece önemli olan bir kaynak için Anayasanın 73. maddesinde de; “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesi yer alır.

Sosyal hukuk devletinin hâkim olduğu günümüzde kamu ekonomisinin sınırları oldukça genişlemiştir. Buna bağlı olarak, devletin üstlenmiş olduğu görevlerin artmasıyla birlikte, kamusal faaliyetler artmış ve bu da kamu harcamalarının artmasını beraberinde getirmiştir. Ekonomik, sosyal ve siyasal alanda meydana gelen gelişmelerden etkilenebilen dinamik bir yapıya sahip olan verginin de önemi, böylece, daha da artmıştır. Çünkü, artan kamu harcamalarının finansmanı, vergi gelirlerinin arttırılması yoluyla sağlanacaktır.

Vergi ilişkisinde; birisi vergi borçlusu durumunda olan mükellef veya sorumlu, diğeri ise vergi alacaklısı durumunda olan ve kamu gücünü elinde bulunduran devlet olmak üzere, iki taraf bulunmaktadır. Devlet, artan kamu harcamalarını karşılamak amacıyla daha fazla vergi toplamak isterken, mükellef de kendi karını düşüneceğinden, daha az vergi ödemek ister. Böyle bir durum da devleti temsil eden vergi idaresi ile mükellef arasında vergi uygulamalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların meydana gelmesine neden olur.

Uyuşmazlık, sözcük anlamı olarak, iki taraf arasında, görüş farklılığından dolayı meydana gelen uyuşmazlığı ifade ederken; vergi uyuşmazlığı ise, vergi uygulamalarından dolayı vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında meydana gelen hukuki anlaşmazlığı ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının birçok sebebi bulunmaktadır. Genellikle, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerine ilişkin uygulamalardan kaynaklanan uyuşmazlığın en önemli nedenini ise mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksizlikleri oluşturmaktadır. Ekonomik yaşamın sürekli olarak değişmesi sonucu vergi kanunları da sürekli değişmekte ve bu durum da uygulamada güçlükler yol açmaktadır. Sık sık değişen kanunlar sebebiyle, mükelleften ziyade vergi idaresi de yanlışlıklar yapabilmektedir. Vergi mevzuatının karışık olması ve verginin

mükellef tarafından bir külfet olarak algılanması sonucu, mükelleflerin kanun boşluklarından yararlanarak ödeyecekleri vergi miktarını azaltmaya çalışmaları da diğer uyuşmazlık nedenlerindedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellefin önünde iki seçenek bulunmaktadır. Bunlardan birincisi barışçıl çözüm yolu olarak da adlandırılan idari aşamada çözüm yolu iken; diğeri ise yargısal çözüm yoludur. İdari aşamadaki çözüm yolunda, mükellef ile idare konuyu karşılıklı olarak tartışıp ele almakta ve anlaşmaya varabilmektedir. Bu durum, vergi idaresiyle mükellef arasındaki ilişkilerin gelişmesine de katkı sağlar. İdari aşamadaki başlıca çözüm yolları; düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşmadır. Yargısal çözüm yolunda ise uyuşmazlık; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay eliyle çözümlenmektedir. İdari çözüm yolundaki barışçıl ortamın aksine burada, mükellef ile devlet hasım durumuna gelebilmektedir. Mükellef herhangi bir vergi uyuşmazlığı ile karşılaştığı zaman, bu uyuşmazlığı idari aşamada barışçıl bir yöntemle çözüme kavuşturmak istediğinde; emek ve zaman kaybindan ve yargı yolunun getirmiş olduğu belirsizlik riskinden de kurtulmuş olmaktadır. Eğer, mükellef, uyuşmazlığı yargı yoluna taşırırsa; davayı kaybetme durumunda, ağır bir maddi yük altında kalabilir. Aynı durum vergi idaresi için de geçerlidir. İdare de davayı kaybetme durumunda hem vergi alacağından vazgeçmek zorunda kalır, hem de dava masraflarını (karşı tarafinki ile beraber) ödemeye mecbur olur. Ayrıca, her uyuşmazlık konusunun yargıya taşınılması doğru bir davranış değildir. Çünkü, böyle bir durumda, iş yükünün yoğunluğundan çalışamaz hale gelebilen yargı organlarının verimi düşebilmektedir. Bu durum da, vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari aşamada çözüme kavuşturulmaya çalışılmasının önemini ortaya koymaktadır.

Bu tezin amacı, vergi uygulamalarından kaynaklanan uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıkların çözüm yollarını ortaya koymak, bu çözüm yollarının mükellef açısından avantaj ve dezavantajlarını belirterek hangi yolun mükellef açısından daha avantajlı olduğunu belirleyebilmektir. Bu amaçla hazırlanan çalışmanın birinci bölümünde, uyuşmazlık ve vergi uyuşmazlığı kavramının ne olduğu belirtilmiş ve vergi uyuşmazlığına neden olan etkenler incelenmiştir.



Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi idaresi ile vergi yargısı kavramı açıklanmış olup, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözüm yolları ile vergi yargısında görevli olan mahkemeler detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde de, idari aşamada ve yargı yoluyla çözüme gidilmesinin, mükellef ve idare açısından olumlu ve olumsuz sonuçlarına değinilmiş, sonrasında da uzlaşmanın eleştirildiği yönlerde açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise, idari ve yargısal çözüm yollarının sonuçlarının mükellef açısından avantaj odaklı değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu doğrultuda, hazırlanan örnek uygulamalar ışığında; mükelleflerin herhangi bir vergi uyuşmazlığı ile karşılaşmaları durumunda, bu çözüm yollarından hangisini seçmeleri halinde daha avantajlı olacağı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, bu çözüm yollarının hepsi sırasıyla mükellef açısından değerlendirilmeye alınmıştır. Sonrasında, bilgi sağlama amaçlı olarak verilen uzlaşma verileri ile vergi yargısında görevli mahkemelerin dosya sayıları hakkında değerlendirmelerde bulunulmuştur. Çalışma, sonuç ve öneriler kısmı ile sona ermiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI**

#### **1.1. Vergi Uyuşmazlıkları**

##### **1.1.1. Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı**

Uyuşmazlık, kavram olarak, iki hukuk süjesi arasında, bir hakkın, borcun, ödevin, bir hukuki durumun varlığı ve kime ait olduğu konusunda çıkan anlaşmazlıktır (Barınır, 2012).

Uyuşmazlık kavramı, sözlükte “fikri ayrılığın doğurduğu anlaşmazlıktır” diye tanımlanmaktadır. Olumsuz bir kelime olan uyuşmazlığın olumlu ifadesi ise, “birbirine uymak, uygun gelmek” şeklinde ifade edilmektedir. Hukuk dilinde ise, “münazaa”, “ihtilaf”; bir müessesede iki tarafın karşı karşıya bulunması; bazı ödevlerin yerine getirilmemesi ile ilgili olarak iki taraf arasında açık bir görüş ayrılığı olarak belirtilmiştir (Bayraklı, 2011:3).

Genel tanımlama ile uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle, düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir. Uyuşmazlıkta çekişme konusu olay, asıl hakkın korunması ya da bir görüşün gerçekleşmesine ilişkindir (Kızılot, 2004:35).

Vergi uyuşmazlığı ise, vergilendirme yetkisine sahip merkezi ve yerel idarelerle bunlara karşı vergi yükümlülüğü kapsamı içerisinde taraf olan yükümlü arasında, yetki ve görevlerinin yerine getirilmesinde hukuk kurallarına aykırı hareket nedeniyle oluşan görüş ayrılıklarıdır (Bayraklı, 2011:4).

Vergi uyuşmazlığı; vergi ilişkisinin tarafları arasında doğan irade çatışması olarak tanımlanabilir. Bu irade çatışmalarının bir kısmı hak ve menfaat çatışması olarak karşımıza çıkarken; bazıları bir düşünce, saik, niyet veya anlayış çatışması olarak gözlemlenir. Hak

ve menfaat çatışması niteliğinde olduğu kabul edilen uyuşmazlıkların çözümlenmesi, vergi yargısının görev alanına girmektedir (Çetinkaya, t.y.).

Sosyal hukuk devleti anlayışının hâkim olduğu günümüzde kamu ekonomisinin sınırları oldukça genişlemiştir. Kuşkusuz buna bağlı olarak devletin üstlenmiş olduğu görevler de artmıştır. Kamu harcamalarının artmasıyla birlikte, devletin sahip olması gereken mali kaynak ihtiyacı da artmıştır. Bu nedenle devlet daha fazla vergi toplamak, mükellef ise daha az vergi ödemek ister. Çatışan bu iki çıkar, zaman zaman vergi ihtilaflarına neden olabilmektedir (Civan ve Kutlar, t.y.). Yani, vergi dolayısıyla vergi idaresiyle mükellefler arasında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklara vergi uyuşmazlığı denir (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi-uyusmazliklari.html>). Vergi uyuşmazlığında; vergilendirmeye ilişkin işlemlerde, taraflar arasında, vergi uygulamalarına ilişkin ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıkları vardır (Yüce ve Sümer, 2012).

### **1.1.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar**

Vergi uyuşmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bu taraflardan birincisi, devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılmış kamu kuruluşları; diğeri ise, vergi yükümlüsüdür. Vergi yükümlüsü, vergi uyuşmazlığında bizzat taraf olabileceği gibi, yükümlünün yerine hareket eden vergi sorumlu da taraf olabilir. Ayrıca, kendileri yükümlü olmamakla beraber, vergilemeye ilişkin görev taşıyan kişi ya da kuruluşlar da bu çerçevede düşünülebilir. Vergi uyuşmazlığının vergi yönetimi cephesinde ise vergi dairesi ya da ilgili idari birim yer almaktadır (Edizdoğan ve Taş, 1993:181).

Vergi uyuşmazlıkları, yürürlükteki vergi kanunlarına ilişkin idare veya mükelleflerin sergiledikleri farklı tutum ve davranışların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin tutumundan kaynaklanan uyuşmazlıklar; vergi kanunlarının farklı yorumlanması, uygulanması veya uygulanmamasından meydana gelmektedir. Mükellef kaynaklı uyuşmazlıklar ise; vergi kanunlarının farklı yorumlanması ve uygulanması, eksik uygulanması veya uygulanmamasına yönelik görüş farklılıklarına dayanmaktadır (Armağan, 2009:216). Yükümlü ve vergi idaresinden kaynaklanan uyuşmazlıkları daha kapsamlı olarak şöyle incelemek mümkündür.

### 1.1.2.1. Vergi Yükümlüsünden Doğan Uyuşmazlıklar

Vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusunun, vergi yasaları karşısında bir takım ödevleri vardır. Bu ödevler, maddi ve biçimsel ödevler şeklinde olabilir.

Maddi vergi yükümlülüğü, vergi yasalarına göre ödenmesi gereken verginin Türk Lirası cinsinden vergi dairesi veznesine veya hesabına belge karşılığı ödenmesidir. Bu yükümlülüğe aykırı hareketler, çoğu zaman vergi kaybı olarak karşımıza çıkar. Vergi kaybı; verginin hiç ödenmemesi, zamanında ödenmemesi, eksik ödenmesi ve haksız yere vergi dairesinden iade olarak geri alınmasıdır. Vergi kayıp ve kaçığında uyuşmazlığın ana nedeni, çoğunlukla vergi mükellef veya sorumlularının vergi ödemek istememelerinden kaynaklanmaktadır. Bunun nedenleri objektif yani genel olabileceği gibi; yükümlüden yükümlüye değişen subjektif davranış şeklinde de olabilir. Bunun sonucu, vergi yasalarını uygulamak durumunda olan vergi idaresi ile yükümlü arasında görüş ve düşünce farklılığı, dolayısıyla vergi uyuşmazlığı doğmuş olacaktır.

Biçimsel vergi yükümlülüğü ise, verginin eksiksiz olarak ve zamanında alınmasını sağlayacak olan ödevlerdir. Bu ödevler; işe başlamanın bildirim, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri saklama ve ibraz etme, perakende işi yapan tacirlerde ödeme kaydedici cihaz kullanma, beyanname verme, inceleme elemanına yardımcı olma ve bilgi verme yükümlülüğüdür. Bu yükümlülükler Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında yer alan, verginin eksiksiz ödenmesini sağlayan ödevlerdir. Biçimsel yükümlülüklerle aykırılıkların temelinde de, yükümlünün vergiye karşı tepki nedenleri yer almaktadır.

Maddi ve biçimsel vergi yükümlülüklerine aykırı davranışlar sonucu vergi idaresi ile yükümlü arasındaki düşünce ve görüş farklılığı olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkta, devlet koymuş olduğu kuralların işlerliğini sağlamak üzere ceza uygulamak suretiyle tepkisini göstermiş olacaktır. Bu cezalardan bir kısmı bağımsız yargı organları tarafından belirlenirken, bir kısmı da vergi idaresi tarafından verilmektedir. Yargı organları tarafından tespit edilenler, hürriyeti bağlayıcı ceza olup, yargısal işlemlerdir. Bunların hukuka uygunluğunu sağlama işi de yargısal süreç içerisinde gerçekleştirilmiş olacaktır. Bu cezalar kaçakçılık, vergi gizliliğine uymama ve yükümlünün özel işlerini yapma suçlarının

karşılığdır. Vergi idaresi tarafından kesilen cezalar ise, vergi ziyayı, özel ve genel usulsüzlük cezalarıdır. Suç olarak belirlenmiş bu fiillerle, aynı zamanda vergi idaresinin görüş ve düşüncesine aykırı hareket edilmiş olunur. Bu fiiller de vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından oluşturulan vergi uyuşmazlığı ve hukuka aykırı fiillerdir.

### **1.1.2.2. Vergi İdaresinden Doğan Uyuşmazlıklar**

Vergi uyuşmazlıklarının kaynaklarından bir diğeri ise, vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerdir. İdarenin yapmış olduğu işlemler, yasaların idareye vermiş olduğu yetki ve görevlerin kullanılması sırasında yönetim hukukuna uygun olarak yapmak durumunda olduğu faaliyetlerdir. İdari işlemler düzenleyici tasarruf şeklinde olabileceği gibi, yönetsel işlem şeklinde de olabilir.

Düzenleyici işlemler, objektif olarak genele hitap eden, çoğu zaman Resmi Gazete ile yayımlanan genel hükümler koyan tasarruflardır. Bu işlemlere tüzük, yönetmelik, genel tebliğler örnek olarak gösterilebilir. Yönetsel işlemler ise, genel düzenleyici işlemlerin uygulanması sırasında idarenin vermiş olduğu karar ve bu kararların uygulanması sırasındaki her türlü hukuki tasarruflardır. Vergi açısından ifade edersek, verginin tarhi, ödeme emri tebliği, ihtiyatı tahakkuk kararı gibi işlemler yönetsel işlemlere örnek olarak gösterilebilir (Bayraklı, 2011:4-6).

### **1.1.3. Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri, Ortaya Çıkış Zamanı ve Özellikleri**

Vergi uyuşmazlıkları başlıca yükümlülük, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Yükümlülüğe ilişkin uyuşmazlıklar; vergi matrahının saptanması, vergi miktarı, muafiyet ve istisnalar ile yükümlünün şahsında hatalar dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Ceza kesmede uyuşmazlıklar, vergi cezasına ilişkin olarak ortaya çıkar. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olup; borcun olmadığı, tamamen veya kısmen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddialarından doğar.

Ayrıca, vergiye ilişkin olarak uygulanan kanunların Anayasaya, tüzük, yönetmelik gibi mevzuatın da kanunlara aykırı olduğu iddiasıyla uyuşmazlıklar çıkabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının doğma aşaması ve zamanına ilişkin objektif ölçü, kuşkusuz vergi kanunlarının vergiye taraf olanlara itiraz hakkının tanınmasıdır. Buna göre, vergi uyuşmazlığı için ortada bir vergi olması şart değildir. Vergi matrahının tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi uyuşmazlıkları doğabilir. Öyleyse, verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, vergi uyuşmazlığı da o aşamada ortaya çıkabilmektedir (Edizdoğan ve Taş, 1993:181-182).

Vergi uyuşmazlığının özelliklerini şöyle sıralayabiliriz. Vergi uyuşmazlığında (Bayraklı, 2011:4);

- Taraflardan hiyerarşik olarak alt konumda olan vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu, üst konumda olan ise devlettir,
- Uyuşmazlık konusu, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerdir,
- Uyuşmazlığın nedeni, hukuk kurallarına göre birbiri ile örtüşmeyen görüş ayrılıklarına göre davranılmasıdır,
- Uyuşmazlık, hukuk kurallarına aykırı davranıştır.

#### **1.1.4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler**

Vergi hukuku hukuk bütünü içinde kamu hukukunun bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu hukuk dalı devlet ile kişiler arasındaki vergi ilişkisini konu alır. Vergi gelirlerinin toplanması dolayısıyla devlet ile kişiler arasında bazı ilişkiler doğmaktadır. Bu ilişkiler kişilere vergisini zamanında ve gereği gibi ödeme ödevini yüklemektedir (Kırbaş, 1984:175).

Verginin kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak vergi kanunları yükümlülere birtakım görevler yüklerken, bu görevlere ilişkin itiraz etme hakkını da tanımaktadır. Vergi kanunları hazırlanırken kanun koyucunun düşünmediği birçok husus, değişik nedenlerle gündeme gelmektedir. Bunun yanı sıra, vergi daireleri kanunları çoğu kez dar anlamda yorumlamakta ve yükümlülere de suçlu gözüyle bakılmaktadır (Edizdoğan ve Taş, 1993:180).

Vergi, kamu gelirleri içinde en önemli kaynak iken mükellefler açısından ağır bir yüküdür. Doğal olarak devlet daha fazla vergi tahsil etmek isterken mükellefler de daha az vergi ödemek istemektedirler. Dolayısıyla mükelleflerin vergi vermek istememeleri ya da

daha az vergi ödemek istemeleri, idarenin yaptığı işlemlerden dolayı verginin eksik veya hatalı hesaplanması ya da vergi incelemeleri sırasında yapılan bir takım hatalardan dolayı, mükellef ile idare arasında vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır (Yüce ve Sümer, 2012).

Vergi sistemi içinde idare ile mükelleflerin her zaman bir uzlaşma içinde olması beklenemez. Vergi uyuşmazlıkları adını verdiğimiz anlaşmazlıklar vergileme aşamalarında ortaya çıkabilmekte ve idare ile mükellef arasında sorunlar yaratmaktadır. Mükellef ile idare arasındaki bu uyuşmazlık anlayış farklılığı ya da görüş ayrılığı nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları, ekonomide yaşanan gelişmeler sonucu sıklıkla değişikliğe uğrayan vergi kanunlarının anlaşılmasında ve uygulanmasında yaşanan sorunlar, vergi memurlarının hazine lehine tutumları, mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimleri nedenleriyle de ortaya çıkabilmektedir. Özellikle mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında vergi uyuşmazlıkları yoğun bir biçimde yaşanmaktadır (Taşkın, 2007).

Sonuç olarak vergi uyuşmazlıkları genellikle; vergi mevzuatının gereğince uygulanmaması veya yanlış uygulanması, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ve ceza uygulaması esnasında tarafları karşı karşıya getiren bireysel idari işlemlerden kaynaklanmaktadır (Yüce ve Sümer, 2012).

#### **1.1.4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı**

Vergilendirme işleminin yetki, konu, şekil ve sebep yönlerinden biri ile ya da bunlardan birkaçının bulunması nedeniyle hukuka aykırı olması halinde, uyuşmazlık da ortaya çıkmış olur (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>).

Vergilendirme işlemleri, birer idari işlem olduklarından bunların hukuka aykırılıklarının incelenmesinde de, idari davalarda olduğu gibi idari işlemin unsurları dikkate alınır (Alptürk, 2010).

İYUK'un 2. maddesinin (a) fıkrasında, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden biri ile hukuka aykırı olan işlemlerden dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından iptal davası açılabileceği belirtilmiştir. Vergilendirme işlemi de kesin

ve yürütülmesi zorunlu idari bir işlem olduğundan, bu işleme karşı belirtilen sebeplerle dava açılabilir. Bu sebepler aşağıda açıklanmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2014:62).

#### **1.1.4.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Kanunlar, yürürlük sürelerince uyulması zorunlu, genel, soyut, sürekli ve yazılı hükümler olarak hangi işlemin nerede, kim tarafından ve nasıl yapılacağına ilişkin toplum genelini ilgilendiren aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanmak zorundadır (Armağan, 2007:162).

Vergi kanunları, Anayasa'dan sonra vergi hukukumuzun en önemli, zorunlu ve bağlayıcı kaynaklarıdır. Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla ve orada konulan temel ilkeler doğrultusunda vergi koyma yetkisi kural olarak yasama organına verilmiştir. Yasama organı vergi vb. yükümlülükleri ancak kanunla koyabilir (Anayasa, 1982:madde 73) (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925> ).

Anayasamız yürütme yetkisi ve görevinin Anayasa ile kanunlara uygun olarak kullanılacağını ve yerine getirileceğini, idarenin kanunla düzenleneceğini hüküm altına aldığından, idare yetki ve görevlerini kanunlara uygun olarak kullanmak zorundadır. Ayrıca Anayasa'ya göre idarenin kanunla düzenlenmesi ilkesi gereğince, idare adına yetkiyi kullanacak makam ve kişilerin de kanun ile belirlenmesi gerekmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014:62).

İdare hukukunda yetkiler; kullanılması zorunlu, devredilmez ve vazgeçilmezdir. Yetki kuralları genişletici yoruma tabi tutulamaz. Dar yorumlamaya tabi tutulmalıdır. Yetki sakatlıkları, özel kişi tarafından işleme onay verilerek düzeltilemez. Yeniden yapılması gerekir (Bayraklı, 2011:18-19).

Çağdaş hukuk düzenlerinde vergi hukuku ile ilgili temel ilke vergilemenin yasal temele bağlı olmasıdır. 1982 Anayasası'nın 73/3. maddesinde "...Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır" ifadesi ile verginin yasallığı ilkesi hükme bağlanmıştır. Her ne kadar vergileme yasal temellere bağlı olsa da, uygulamada vergi kanunlarının çok sayıda ve sık değişmekte oluşu, diğer taraftan vergi mevzuatının uygulama ve yorumlanmasında farklı anlayışlar, hem vergi idaresi hem de



mükelleflerin hata yapmalarına ya da uyuşmazlığa düşmelerine neden olmaktadır (Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemleri, 2006, [http://www.kuleli.av.tr/ArticleFiles/Vergi\\_Ihtilaflarinin\\_Idari\\_Asamada\\_Cozum\\_Yontemleri.pdf](http://www.kuleli.av.tr/ArticleFiles/Vergi_Ihtilaflarinin_Idari_Asamada_Cozum_Yontemleri.pdf)).

Vergilerin kanuniliği ilkesinin sonucu olarak vergi idaresinin, kanunlara uygun bir şekilde işlem yapabilme güç ve yeteneğine “yetki” denilmektedir. Vergi idaresi de, bu yetkiyi kullanmak zorundadır (Kızılot, 2004:37). Zira vergi gelirlerinin toplanması, aynı zamanda vergi idaresi bakımından bir yükümlülüktür (Tosuner ve Arıkan, 2014:62). Çünkü, vergi hukukunda yetki, özel hukukta olduğunun aksine, bir yükümlülüğün de ifadesi olduğundan, vergi işlem ve incelemeleri ile görevli memurlar kanunla verilen yetkileri kullanmak zorundadırlar. Yetkinin hukuka aykırı kullanılması gibi, kullanılmaması da bir iptal nedeni sayılabilir.

Vergilendirme işlemlerinin yetki yönünden hukuka aykırılığının dört ayrı görünümü bulunmaktadır. Bunlar; yer, zaman, kişi ve konu bakımlarından yetkisizlik halleridir (Oktar, 2012:390).

Konu itibariyle yetki, yasalarda belirtilmiş olan kararların hangi idari makam ve mercilerce alınabileceğini ifade etmektedir (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>). Anayasanın 123. maddesine göre, “idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir”. Vergi işlem ve incelemeleri ile görevli olanlar, yetkilerini ancak kanunla belirlenen konularda kullanabilirler. Bu çerçevenin dışına çıkmaları halinde, konu bakımından yetkisizlik halinden söz edilir (Oktar, 2012:391). Konu itibariyle yetkiye görev de denilmektedir. Örneğin, emlak vergi dairesinin gelir vergisiyle ilgili işlemler yapması, bu işlemleri konu itibariyle yetki yönünden hukuka aykırı kılar (Tosuner ve Arıkan, 2014:62).

Zaman bakımından yetki, konu itibariyle yetkinin kullanılabilmesi süreyi ve zamanı ifade etmektedir. Şöyle ki; yetkiyi kullanacak olan görevlinin görevde olması gerekmektedir. Eğer, yetkili şahıs, izin ve emeklilik gibi nedenlerle görevden ayrılmış ise, yetkilerini kullanamaz (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>). Vergi Usul Kanunu’nda verginin tarh ve tebliği için, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da ise verginin tahsili için öngörülen tahakkuk ve tahsil zamanaşımı süreleri geçtikten sonra verginin tarh ve tebliği, tahakkuku

ve tahsili mümkün değildir. Aksi takdirde, zaman bakımından yetki aşımı söz konusu olur (Oktar, 2012:390-391).

Yer bakımından yetki, vergi dairesinin konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı temsil etmektedir. Örneğin, GVK'ye göre bu verginin mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edileceği hükme bağlanmıştır (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>). Kanunda sayılan istisnalar dışında yükümlünün ikametgâhının bulunduğu yerdekenden farklı bir yerdeki vergi dairesi tarafından yapılan gelir vergisine dair vergilendirme işlemleri yer bakımından yetki açısından hukuka aykırı olur (Tosuner ve Arıkan, 2014:63).

Kişi bakımından yetki ise, idare adına karar alacak kişinin yetkisi bulunan bir konuda karar alabilmesidir. Eğer, kişi, idare adına yetkisi bulunmayan bir konuda karar alırsa, bu karar kişi bakımından yetkisizliğe yol açar. “Yetki gaspı” da denilen bu durumda, yetkisiz kişinin aldığı karar yok hükmündedir. Yok hükmünde olan işlemler ise her zaman idarece geri alınabilecekleri gibi, herhangi bir hak doğurmayacaklarından, her zaman iptal davasına da konu olabilirler. Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde vergi hatalarının düzeltilmesine vergi dairesi müdürünün, vergi başkanlığı olan yerlerde ise Vergi Dairesi Başkanı'nın karar vereceği hükmüne yer verilmiştir. Başka bir memurun düzeltme kararı vermesi kişi bakımından yetkisizlik halini göstermektedir (Oktar, 2012:391).

Burada özellik taşıyan bir diğer önemli husus da, vergi yargısında yetki konusunun anlaşmazlığın her aşamasında ve re'sen mahkemece söz konusu olabilmesidir (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>). Çünkü, yetki kuralları vergi yargısında kamu düzenine ilişkin kurallardandır. Yetki unsurundaki hukuka aykırılıklar (sakatlıklar) sonradan verilecek onay ile icazetle giderilememektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014:63).

#### **1.1.4.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergiler, adını, genellikle üzerine konuldukları konulardan almaktadır. Sağlıklı bir vergileme açısından, verginin neyin üzerinden alınacağını belirten verginin konusu kavramı, aynı zamanda mükellefiyetin hedefi ve amacını da göstermektedir (Armağan, 2007:162).

Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur. Uygulanacak olan verginin neyin üzerinden alınacağı, yasa koyucu tarafından belirlenmekte olup, yasalarda gösterilmiş olmadıkça, herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilemez. Ayrıca, verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, kıyas yoluyla diğer bazı işlem ya da iktisadi unsurların vergilendirilmesi olanağı yoktur (Kızılot, 2004:38).

Bir vergilendirme işleminin hukuki sebebi, vergi idaresini o işlemi yapmaya yönelten etken, konusu ise işlemin neden olacağı hukuki netice olduğundan sebep ve konu unsurları arasında çok sıkı bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır. Sebep-konu arasındaki bu sıkı ilişki nedeniyle ikisi için “esas” deyimini kullanılmaktadır. Bu iki unsur arasında bulunması gereken bağ, vergilendirme işleminde tipiklik ilişkisi ile sonuç arasındaki mantık bağlantısının doğru kurulması anlamına gelir. Böyle olmadığı zaman işlem sakat olacaktır (Tosuner ve Arıkan, 2014:65). Nitekim, Kanun’da öngörülen sebep gerçekleşmiş olmasına rağmen, yapılan işlem Kanun’da öngörülen hukuki sonuçtan başka bir sonucun doğmasına neden olmuş olabilir. Bu durumda bu işlem konu yönünden hukuka aykırı olur ve burada sakatlıktan bahsedilebilir. Yani, vergilendirme işleminde sebep ve konu arasındaki mantıklı ilişki, doğru kurulmamış demektir (Kızılot, 2004:38). Bunun gibi, işlemin konu yönünden açık olarak hukuka aykırı olduğu duruma; gelir elde eden bir kişiden gelir vergisi yerine veraset ve intikal vergisi alınması örnek gösterilebilir (Tosuner ve Arıkan, 2014:65).

#### **1.1.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme ile ilgili işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale gelinceye kadar, izlenmesi ve uyulması gereken yol, usul, hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil unsurunu ifade etmektedir. Vergilendirme işlemlerinde yetki kuralları ile şekil kuralları usul kurallarını oluşturmaktadır (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>).

Vergilendirme işlemleri belirli usul ve esasa göre yapılmalıdır. Böylece, hem vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği hem de vergi alacağının güvence altına alınması sağlanmaktadır.

Vergilendirme işlemlerinin yazılı olma ve işlemi yapan görevli tarafından imzalanma zorunluluğu bulunmaktadır. Şekil açısından hukuki aykırılıklar; bir işlemin yazılı bildirilmemesi, yetkilinin imzalamaması, vergilendirme işleminin yapılmasından önce bazı hazırlıklara girişilmesinin kanunda öngörüldüğü durumlarda hazırlayıcı işlemlerin kanuna uygun bir şekilde yapılmaması veya hiç yapılmamasından kaynaklanmaktadır (Armağan, 2007:162-163).

Ancak, her şekil kuralına aykırılık vergilendirme işlemini aynı derecede sakatlamaz. Bu nedenle şekil kurallarına aykırılığı asli ve tali olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Asli şekil kurallarına aykırılık işlemi şekil yönünden hukuka aykırı kılarken, işlemin esası üzerinde etkili olmayan tali şekil kurallarına aykırılık ise, işlemin sakatlanmasına neden olmaz (Tosuner ve Arıkan, 2014:64).

#### **1.1.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergilendirme işleminin sebep yönünden hukuka aykırılığı bir başka iptal nedenidir. İdarenin bütün tasarruflarının, özel hukuktakinden çok daha geniş ve esaslı bir sebebe dayanması gerektiği genel olarak kabul edilmiştir. İdari işlemin dayanağını ya da bir nevi gerekçesini oluşturan sebep unsuru, idareyi belli bir işlem yapmaya yönelten ve nesnel hukuk kurallarınca idari işlemin yapılmasından önce belirlenmiş bulunan durum, olay ve işlemler olarak tanımlanmaktadır (Oktar, 2012:392).

İdare, yaptığı işlemi hukuka uygun ve gerçek sebeplere dayandırmak zorundadır. Hukuki sebep, idarenin yürürlükteki kanun hükmüne uygun işlem yapmasını; gerçek sebep ise vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. İdarenin vergilendirme işlemini dayandırdığı sebebin gerçek olmaması ya da gerçek olsa bile kanun hükmüne uygun olmaması halinde sebep yönünden hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır (Armağan, 2007:163).

Vergilendirme işleminin, sebep unsuru bakımından sakat olmaması için, hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun, yürürlükteki kanun hükmüne uygun olması gerekmektedir (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>).

Vergilendirme işlemindeki sebep unsuru ise, vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay ya fiili bir olay şeklinde ya da hukuki bir durumun gerçekleşmesiyle ortaya

çıkar. Sebep, idareyi bir işlem yapmaya yönelten ve bir idari işlemin yapılmasından önce olan maddi olay, hukuki durum olduğuna göre, kişilerin elde etmiş oldukları ücretlerin gelir vergisine tabi olduğu yönündeki kanun hükmü, ücreti vergilendirmeye yönelik tarh işleminin hukuki sebebi, çalışma sonucu elde ettiği ücret ise tarh işleminin maddi sebebidir. Maddi olayın kanun hükmüne uygun olmasına tipiklik denir. Vergi idaresince, zirai kazanç elde etmediği halde kişiye zirai kazancından dolayı vergi salınması durumunda, yapılan işlem sebep unsuru yönünden hukuka aykırıdır.

#### **1.1.4.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı**

İdare, devlet adına işlem yapma yetkisine sahip görevli birimdir. İdarenin yaptığı vergilendirme işlemleri de diğer idari işlemler gibi kamu yararını gerçekleştirmek için yapılır.

Hiçbir devlet yetkisi kamu yararından başka özel bir amaç için kullanılamaz. Çünkü, devlet yetkisi devlet eliyle topluma aittir. Toplumun hiçbir ferdine veya bölümüne değil, bütününe aittir. Toplumun bütününe ait olan bu hukuki güç ise ancak toplumun toplumsal yararını gerçekleştirmek amacıyla kullanılabilir. Bu yüzden amaç unsuru sabittir, değişmez, takdire bağlı değildir. Vergilendirme işlemi kamu yararı dışında başka bir amaç için yapıldığında bu durum amaç unsurunun hukuka aykırılığına yani yetki saptırmasına neden olur.

Vergilendirme işlemlerinde kural olarak bir işlemin kamu yararı amacıyla yapıp yapılmadığını araştırmaya gerek yoktur. Çünkü, kanunda sebebin gösterilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin kanunda sebebi açıkça gösterilen işlemi yapıp yapmama konusunda bir takdir yetkisi olmadığından işlemi yapacaktır. Bu nedenle işlemin amaç yönünden kamu yararına uygun olarak yapıp yapılmadığı araştırılmaz. Kanun, sebebin gerçekleşmesi halinde kamu yararının da gerçekleşeceğini varsaymıştır. Sebep işlemi kanunda açık değilse işlemin kamu yararı amacı doğrultusunda yapılması gerekir (Tosuner ve Arıkan, 2014:64-66).

#### **1.1.4.2. Vergi İncelemeleri**

Günümüzde vergiler, genellikle mükellefler tarafından beyan olunan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak, idare, yalnızca bu beyanlarla yetinmemekte, zaman zaman

mükelleflerin bildiriminin gerçeğe uygun olup olmadığını, vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır (Kızılot, 2004:40).

Vergi incelemesi yapılırken vergi yükümlülüğün tesisinden başlayarak her çeşit biçimsel ve parasal yükümlülüklerin vergi mevzuatına uygun olarak yerine getirilip getirilmediği incelendikten sonra verilen karar, vergi idaresi veya mükellefin leh ya da aleyhine olabilmektedir. Vergi incelemesi tamamlanan mükelleflerin durumlarını gösteren inceleme raporları, vergi idaresinin ikmalen veya re'sen tarhiyatları için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlemdir (Armağan, 2007:163). İnceleme sonucu ödenen vergilerin gerçeğe uygun olmadığı fark edilirse, düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkına göre, vergi dairesince yeniden tarhiyat yapılmaktadır. Mükellef ya da ceza sorumlularının ise bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu uyuşmazlık doğmaktadır (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://www.muhasibedersleri.com/butçe-vergi-uyusmazliklari.html>). Vergi daireleri ile mükellefler, kendi görüşlerinin daha doğru olduğundan hareketle, anlaşmazlık içine girerler. Bu uyuşmazlığın hukuk dünyasında sonuç doğurabilmesi için matrah farkı üzerinden verginin tarh edilip, tebliğ işleminin yapılmasının ayrıca gerçekleşmesi gerekir (Kızılot, 2004:36).

Vergi incelemesi genellikle satışların, alışların, giderlerin ve gelirin araştırılmasına yönelik olduğu için, bazı durumlarda defter kayıt ve belgelerin yanı sıra kanuni ölçülere göre de matrah ya da matrah farkı bulunmaktadır. Ancak, buna olanak bulunmayan durumlarda, matrah ya da matrah farkı re'sen takdir olunmaktadır. Bu şekilde bir matrah belirleme yoluna gidildiği durumlarda, müşterilere verilen faturalar tek tek ele geçirilemeyeceğinden, inceleme elemanları kendince belli bir dönem kazancı takdir etmektedir (Kızılot, 2004:41). Mükellefler ise, inceleme elemanlarının öne sürdüğü tutarda satış yapmadıklarını, alıcılar nezdinde karşıt inceleme yapılmasını, fire durumunun göz önüne alınması ya da randıman hesaplaması yapılmasını öne sürerek bulunan matrah farkını kabul etmezler. Salınan vergilerle kesilen cezaları uyuşmazlık konusu yaparak, giderlerin gerçek olduğunu ve gelirlerini de gizlemediklerini öne sürerler (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>).

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmekte ve 134.

maddesinde de; “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” hükmü yer almaktadır (Ergül, 2007:182). Buna göre vergi incelemesiyle; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde karşıt araştırma ya da muhasebe dışı envanterden elde edilecek sonuçlara göre, mükellefin ödediği verginin doğruluğunu araştırarak bunu sağlamak ve saptamak amaçlanmaktadır. İnceleme sırasında gerek duyulursa başka kaynaklardan (tanık ifadesi, vergi dairesine ait kayıtlar, yaşam düzeyi, özel giderler, servet unsurları, beyan edilen kâr oranı, emsal işletme ve iş kolları vb.) da yararlanılır (Kızılot, 2004:40).

Diğer taraftan vergi incelemesinin mükellefin gelirini doğru beyan etmesi sürecinde öğretici olma özelliği de vardır. Bu nedenle vergi inceleme sürecinin tam olarak bilinmesi, sağlıklı bir vergi incelemesi için mükellef ile gelir idaresi arasındaki iletişimi arttıracaktır (Gelir İdaresi Başkalığı [GİB], 2007a:7).

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

Verginin hatalı biçimde tarh edilmiş olması, idare ile mükellef arasında uyuşmazlık doğurabilen başlıca nedenlerden biridir (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>).

Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere fazla veya eksik vergi tarh edilmiş ve ceza kesilmiş olması uyuşmazlıkları meydana getirir. Verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanması, yapılması gereken mahsupların yapılmaması, hesaplamalarda hata yapılması, matrahın yanlış belirlenmiş olması gibi durumlar hesap hatalarıdır ve uyuşmazlığa neden olur. Bunların yanında verginin konusuna girmeyen ya da vergiden istisna bulunan gelir, servet, değer belge ve işlemlerden ya da vergiden muaf olan ve vergiye tabi olmayan kişilerden vergi istenmesi de vergi uyuşmazlıklarına neden olabilir (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi-uyusmazliklari.html>). Örneğin, asıl mükellef yerine, isim benzerliği sonucu başka bir mükelleften vergi istenmesi, vergilendirmede yapılan hatalara örnek gösterilebilir. Vergilendirme veya muafiyet döneminin yanlış belirlenmesi sonucu, verginin eksik veya fazla istenilmiş olması vergilendirme işlemlerinde yapılan diğer hatalardır (Kızılot, 2004:42).

#### **1.1.4.4. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi**

Mükellefin beyan ettiği matrahın, vergi dairesince düşük bulunması, vergi uyumsuzluğunu doğuran diğer bir nedendir. Vergi dairesinin, mükellef tarafından beyan edilen matrahın düşük olduğu gerekçesiyle, ek bir vergi almak istemesi, mükellefin böyle bir vergi olmadığını ya da vergi dairesince belirlenen matrahın çok yüksek olduğunu öne sürmesiyle uyumsuzluk doğar (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi-uyusmazliklari.html>).

Düşük matrah beyanından doğan uyumsuzluklar, vergilere ve faaliyet türlerine göre farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Buna, gayrimenkullerin rayiç bedelinin düşük bulunması veya gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri kazancın düşük görülmesi durumları örnek olarak gösterilebilir (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>).

Gayrimenkullerin yıllık vergileri ya da el değiştirmesi nedeniyle doğan uyumsuzluklar, genellikle beyan olunan rayiç bedelin, inceleme elemanınca düşük bulunarak kendisi tarafından belirlenmesi ya da takdir komisyonunca takdir olunması sonucu, ek bir matrah üzerinden vergi alma yoluna gidilmesidir. Bu durumda, mükellefler de, vergi inceleme elemanınca belirlenen ya da takdir olunan rayiç bedeli kısmen ya da tamamen kabul etmemektedirler.

Mükelleflerin, gayrimenkullerinin değerini düşük göstermeleri, gelir ve kurumlar vergilerine esas tutulan kazancı etkilemektedir.

İdare ise mükellefin beyanı ile yetinmemekte ve inşaatın maliyetinden, semtinden, cinsinden vb. özelliklerinden hareket edip araştırarak gayrimenkulün rayiç bedelini belirleyebilmektedir (Kızılot, 2004:43).

#### **1.1.4.5. Verginin Ödenmemesi**

Tahakkuk ettirilen verginin eksik ödenmesi veya hiç ya da zamanında ödenmemesi nedeniyle uyumsuzlukların doğması kaçınılmazdır (Alptürk, 2010). Vergi idaresi, mükellef ya da sorumlunun vergi borcu ile cezalarını tahsil edebilmek amacıyla, gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmaktadır. Bunun üzerine, mükellef ya da sorumlunun, böyle bir borcunun olmadığını, istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğunu veya bu borçla ilgili



olarak daha önce tebligat yapılmadığını öne sürmesiyle uyuşmazlık başlamış olur (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi-uyusmazliklari.html>).

Tarih ve tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş kamu alacağının ödenmesi için düzenlenen ödeme emrine karşı dava açılabilir. Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıslar (borçlular), ödeme emrine karşı dava açabilmek için borcun bulunmadığını, borcun kısmen ödenmiş olduğunu veya zamanaşımına uğradığını gerekçe göstermeleri gerekir.

#### **1.1.4.6. Diğer Nedenler**

Vergi uyuşmazlıklarının doğumuna neden olabilen etkenler yalnızca yukarıda sayılan nedenlerden ibaret değildir. Bunların yanı sıra, vergi ve cezaların ya da vergilendirmeyle ilgili işlemlerin tebliğinden, vergi ve cezaların tahsiline ilişkin uygulamalardan ya da mükelleflerin vergi ödemeye karşı duyarsızlıklarından dolayı da vergi uyuşmazlıkları doğmaktadır (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>).

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

#### 2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi

##### 2.1.1. Vergi İdaresi ve İdari Aşamada Çözüm Kavramı

Vergi idaresini genel olarak vergi ile ilgili tüm hizmetleri yürüten örgüt olarak tanımlayabiliriz. Vergi mevzuatımızda ise vergi idaresi tanımlanmamış, bunun yerine; “Vergi dairesi; mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.” şeklinde tanımlanmıştır. Burada “vergi dairesi”, “vergi idaresinin” bir birimi olması nedeniyle tanım tamamen yetersiz kalmaktadır. Daha geniş bir ifade ile “vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulamasıyla ilgili tüm faaliyet ve işlemleri yapan örgüt” vergi idaresidir. Bu tanım ışığında vergi borç ve alacak ilişkisinde bir tarafta borçlu konumdaki mükellef (gerçek veya tüzel kişi) veya sorumlu, diğer tarafta alacaklı konumundaki “Devlet” ve onu temsile yetkili kılınan en üst birim “Maliye Bakanlığı” yer almaktadır (Belir, 2013).

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü, mükellef ile vergi idaresi arasında, uyuşmazlık konusunun barışçıl yollarla anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasını ifade eder. Başka bir deyişle idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog sonucunda uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılmasına vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü denir.

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

İdari çözüm yolları; düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim müessesesi ve tarhiyat öncesi ile tarhiyat sonrası uzlaşma kurumudur.

## **2.1.2. İdari Aşamada Çözüm Yolları**

### **2.1.2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun I. Kitap, IV. Kısım, III. Bölüm "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlığını taşımaktadır (Perçin, 2007:155).

Kanun koyucu, vergilendirmeye ilişkin çok sayıda karmaşık işlemler karşısında, mükelleflerin ya da vergi idaresinin bazı hatalar yapabileceğini düşündüğünden Vergi Hukuku'nda vergi hatalarına yer vermiş ve bunların herhangi bir suç teşkil etmeden düzeltilebileceğini öngörmüştür (Pehlivan, 2011:114).

Vergi hatalarının düzeltilmesi, bir yandan vergi borcunu, diğer yandan da vergi cezasını (VUK, madde 375) kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran bir yoldur. Düzeltme işleminin vergi hukukunda önemli bir işlevi daha vardır ki o da uyuşmazlıkların yargı organlarına ulaşmadan önce idare aşamasında çözümlenmesine yardımcı olmasıdır.

Vergilendirme işlemlerinden dolayı ortaya çıkabilen yanlışlıklar vergi dairesince yapılabileceği gibi mükellef tarafından da yapılabilir. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamadıkları halde, kanun koyucu vergi hataları yönünden bir ayrıcalık getirmiştir (VUK, madde 378/2). Vergi hatalarının düzeltilmesi, yargı yolunu kapamadığından özellikle mükellef yönünden ek bir güvence sağlayan bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır (Kırbaş, 1984:177).

Herhangi bir vergilendirme işleminin taşıdığı sakatlığın vergi hatası sayılabilmesi için; ilk olarak, haksız bir işlem bulunmalıdır. "Haksız" olma unsurunu hukuka ve kanuna aykırılık şeklinde anlamak gerekir. Bu haksız işlem sonucu fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınması söz konusu olmalıdır. İkinci olarak, işlemin kanuna aykırılık unsurunu taşıması gerekmektedir. Kanuna aykırılık unsuru ile kastedilen, ilke olarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı sırasında yürürlükte olan kanun hükümlerine aykırılıktır. Bu aykırılık, vergilendirme işlemini esasa ilişkin unsurları bakımından sakat kılmalıdır. Bir vergilendirme işleminin vergi hatası türünden bir sakatlık taşıması için; öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinin bulunması gerekir (Öncel ve diğerleri, 1985:206-207). Ayrıca, vergi tutarını etkilemeyen hukuki uyuşmazlıkların, vergi hatası olarak kabulü mümkün değildir. Bu nedenle bir vergi hatasının varlığından söz

edilebilmesi için, verginin miktarında ya da vergilendirme işleminde, esasa dönük bir hatanın bulunması gerekir (Kızılot, 2004:96).

Vergi Usul Kanunu 116. maddesinde “Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” tanımı yapılmıştır (Arslan, 2006:280).

#### **2.1.2.1.1. Vergi Hatalarının Türleri**

Vergi hataları VUK’un 117. maddesinde “Hesap Hataları” ve 118. maddesinde de “Vergilendirme Hataları” başlıklarıyla düzenlenmektedir (Akkurt, t.y.). Bu hataları şöyle incelemek mümkündür (Arslan, 2006:280-282):

##### **2.1.2.1.1.1. Hesap Hataları**

Vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama hataları hesap hatası olarak adlandırılır. Hesap hatalarını üç başlık altında incelemek mümkündür (VUK, madde 117).

Matrah hataları, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda matraha ilişkin rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. Örneğin, kurumlar vergisi beyannamesinde istisna ve indirim sütunlarına ilişkin rakamların yanlış toplama işlemi ile vergiye tabi matrahın eksik veya fazla çıkması bu türden bir hatadır (VUK, madde 117/1).

Vergi miktarındaki hatalar, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması, yukarıda belirtilen belgelerde verginin eksik ya da fazla hesaplanmış ya da gösterilmiş olmasıdır. Örneğin, sakat bir işçinin vergi matrahını belirlerken, sakatlık indiriminin göz önünde bulundurulmadan verginin fazla hesaplanması bu türdendir (VUK, madde 117/2).

Verginin mükerrer olması ise, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin, Ocak/2005 dönemine ait KDV’nin hem mükellef tarafından hem de muhasebeci tarafından ödenmesi çifte vergilendirmeye örnektir (VUK, madde 117/3).

### **2.1.2.1.1.2. Vergilendirme Hataları**

Vergi mükellefiyetinin tespitinde değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilen hatalar vergilendirme hataları olarak adlandırılır. Bu hatalar, hesap hatalarına göre, vergilendirme işleminin esası ve vergiyi doğuran olayla daha fazla yakından ilgilidir. Bu hataları dört başlık altında incelemek mümkündür (VUK, madde 118).

Mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin, annenin işlerini takip eden oğlundan, anneye ait vergi borcunun istenmesi bu tür bir hatadır (VUK, madde 118/1).

Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin, vergi muafiyeti tanınan bir vakıftan vergi istenmesi (VUK, madde 118/2).

Mevzuda (konuda) hata, açık olarak vergi konusuna girmeyen verginin veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin, vergiden istisna edilmiş olan bir menkul sermaye iradından vergi istenmesi bu türdür (VUK, madde 118/3).

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata ise, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. Örneğin, gelir vergisi mükellefinin, önceki dönem zararlarının nakledilmesinde belirlenen süreyi aşması (VUK, madde 118/4).

### **2.1.2.1.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması**

Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesine göre; vergi hataları şu yollarla ortaya çıkarılır (Arpacı, 2008:127).

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

### **2.1.2.1.3. Düzeltme Süreci ve Zamanaşımı**

Düzeltme zamanaşımı konusu VUK 114'te düzenlenmiştir. Bu maddeye göre zamanaşımı süresi geçtikten sonra; vergi hataları düzeltilemez (Güçlü, 2013:67). Yani, düzeltme talebi ancak süresi içinde yapılırsa bir anlam ifade eder ve düzeltme yapılabilir. Buna düzeltme zamanaşımı denir. Bu süre, vergilendirme zamanaşımı ile aynıdır. Dolayısıyla, düzeltme zamanaşımı, ilgili verginin doğduğu tarihi izleyen takvim yılı başından başlar ve bu süre beş yıldır (Pehlivan, 2011:118). Bu hükümlerle, vergi hatalarının düzeltilmesi konusundaki zamanaşımı süresinin başlangıcı, hata yapılan vergiyle ilgili vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır (Bilici, 2009:120).

VUK 15'te de; mücbir sebeple gecikme durumunda zamanaşımı süresinin işleyeceği ve işleyen süreler kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır (Güçlü, 2013:67).

VUK 126. maddeye göre düzeltme zamanaşımı süresi (Saylağ ve Şahin, 2012:33);

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'a göre haczin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

#### **2.1.2.1.3.1. Düzeltme Talebi ve Re'sen Düzeltme**

Mükellefler vergi ile ilgili muamelelerdeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile veya taahhütlü posta ile isteyebilirler (VUK, madde 122). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre mükellef tabiri vergi sorumlusuna da şamil olduğundan kendisi ile ilgili konularda vergi sorumluları da düzeltme talebinde bulunma imkânına sahiptir (Güçlü, 2013:66). Düzeltme talebi üzerine vergi dairesinin ilgili servisi talebe kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunur (VUK, madde 123) (Arpacı, 2008:127).

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesine göre; idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. İdarenin yaptığı düzeltme mükellefin aleyhine ise düzenlenen düzeltme fişinin bir örneği ihbarname ile mükellefe tebliğ olunur. Mükelleflerin kendi aleyhlerine yapılan düzeltme işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. Mükelleften fazla alınan vergi düzeltme fişine dayanılarak terkin olunur. Eğer tahsil olunmuş ise mükellefe iade edilir (Karaca, 1993:29).

#### **2.1.2.1.3.2. Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Açma**

Düzeltme talebinin reddi üzerine davanın açılması gereken mahkeme, düzeltilmesi istenen vergileri tarh eden, cezayı kesen ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir (GİB, 2008:12). Danıştay bu konu hakkında şu şekilde karar vermiştir (Saban, 2005:272):

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu hakkında, İdari Yargılama Usulü Kanunu 11 uygulama yeri bulmaktadır. Yükümlü tebliğ tarihinden başlayarak otuz günlük dava açma süresi içinde, vergi dairesine düzeltme talebiyle başvurabilir. Bu durumda düzeltme başvurusuyla dava açma süresi durur. Vergi dairesinin altmış günlük süre içinde cevap vermemesi üzerine, altmış günlük sürenin dolduğu tarihten başlayarak, daha önce işlemeye başlamış ve durmuş olan otuz günlük vergi mahkemesinde dava açma süresi, kaldığı yerden işlemeye devam eder; yükümlü geri kalan süre içinde, vergi mahkemesinde dava açabilir.

#### **2.1.2.1.3.3. Şikâyet Yoluyla Maliye Bakanlığı'na Başvuru**

VUK 124'e göre mükellef, dava açma süresi dolmuş olsa bile kural olarak hatanın düzeltilmesini önce idareden talep etmelidir. VUK'un 124. maddesi özel hüküm olduğundan; düzeltme talebinin reddi halinde İYUK 10. maddesi gereğince; şikâyet yoluna başvurulmadan doğrudan doğruya dava açılmaz. Şikâyet yoluyla başvuru konusunda Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir süre bulunmamaktadır. Düzeltme talebinin reddi veya reddedilmiş sayılması halinde mükellefler şikâyet yoluyla (Öğütçü, 2009);

- Genel bütçeye giren vergi ve cezaları için Maliye Bakanlığı'na,
- İl özel idaresi vergi ve cezaları için valiliğe,
- Belediye vergi ve cezaları için belediye başkanlığına, başvurabilirler.

Yapılan vergi hatalarını dava açma süresi içinde idareye veya yargı merciine götürmeyen mükelleflerin, dava açma süresi geçtikten sonra bu mercilere başvurma hakkı kalmamaktadır. Bu aşamadan sonra mükellefler, sadece şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler (VUK, madde 124) (Gürboğa ve Atabey, 2008:13). Maliye Bakanlığı'nın şikâyet başvurusunu kabul etmesi durumunda; ilgili vergi dairesinden gerekli düzeltmelerin yapılması istenir. Maliye Bakanlığı'nın şikâyet başvurusu üzerine 60 gün içinde cevap vermemesi veya red cevabı vermesi durumunda; mükellefin, 30 gün içinde vergi mahkemesine başvurma hakkı vardır. 30 günlük sürenin hesaplanmasında VUK'un 18. madde hükümleri uygulanır. Mükellef kesin cevabı beklemek isterse; buradaki bekleme süresi hiçbir zaman, düzeltme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 6 ayı aşamaz. Bu 6 aylık süre hak düşürücü bir süredir (Güçlü, 2013:67).

Vergi Usul Hukuku ve Danıştay yargılama usulü çerçevesinde, mükelleflere düzeltme yolu ile tanınan ek hukuki olanaktan yararlanabilmenin önemli bir koşulu vardır; düzeltme yoluna giderken mükelleflerin varlığını ileri sürecek vergi hatalarının VUK 117 ve 118. maddelerinde tanımlanan hesap ve vergilendirme hataları kapsamına girmesi gerekir. Aksi takdirde, şikâyet yolundan sonra Danıştay'a intikal ettirilen bir uyuşmazlıkta, vergi hatası yerine hukuki uyuşmazlık bulunduğu sonucuna varılsa dahi uyuşmazlık, daha önce komisyonlardan geçirilmemiş olduğundan, Danıştayca incelenmemekte, böylece mükellefin başvuru yolları tükenmiş olmaktadır (Erginay, 1981:116).

#### **2.1.2.1.3.4. Düzeltme Yetkisi ve Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**

Vergi hatalarını düzeltme yetkisi kanunla vergi dairesi müdürlerine verilmiştir (VUK, madde 120). Ancak Kanun maddesine 5615 sayılı Kanunla yapılan bir ekleme ile Vergi Dairesi başkanlarına da vergi hatalarını düzeltme yetkisi tanınmıştır. Kanun vergi dairesi müdürlerine tanıdığı düzeltme yetkisinin devredilmesine ilişkin bir açıklama yapmayarak zımnen vergi dairesi müdürlerinin bu yetkilerini devretmelerinin önünü kapatmış, ancak, vergi dairesi başkanları için bu yetkiyi ilgili grup müdürlerine veya müdürlere devredebileceği hükmünü getirmiştir.

Vergi hataları düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hata mükellef aleyhine yapılmış ise, fazla vergi düzeltme fişine dayanılarak terkin edilir. Fazla vergi mükelleften tahsil edilmiş ise, mükellefe reddolunur (Güçlü, 2013:66). Düzeltme fişinin bir nüshası,



reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur. 02.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5035 sayılı Kanununun 2. maddesine göre; "...Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir..." (Perçin, 2007:156).

Matrah hatası sebebiyle düzeltme yapılabilmesi için, hatanın bir değerlendirme hatası niteliğinde olmaması veya bu şekilde mütalaasının mümkün bulunmaması gerekir (Güçlü, 2013:65).

Vergi hatalarında düzeltme yolu, sadece VUK'un 117 ve 118. maddelerinde belirtilen hesap hataları ve vergilendirme hatalarına özgü hükümler içeren "kısıtlı nitelikte" bir başvuru yoludur. Vergi hatası kapsamında yer alan hususlarla ilgili olarak VUK'ta özel bir başvuru yolu öngörüldüğünden, bu hatalara ilişkin, üst makamlara başvuru yolunun kullanılması mümkün değildir (Taş, 2009:25).

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dan geçen muamelelerde hata bulunması halinde, kararlar kesinleşmiş de olsa normal şekilde düzeltme yapılabilir. Ancak, düzeltme yapılabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nun 125. maddesine göre, bahsi geçen yargı organlarının, hata hakkında bir karar vermemiş olmaları gerekmektedir. Zira Danıştay VDDGK'nın bir kararında bu durum "Vergi hatasının esası hakkında yargı kararı bulunduğu takdirde düzeltme yolu izlenemez." denilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır.

Vergi mahkemeleri veya Danıştay kararlarında, rakam hatası şeklinde bir maddi hata yapılması veya kararın gerekçe kısmı ile sonucu arasında çelişki bulunması mümkün olabilir. Bu yüzden alınması gereken vergi eksik yahut fazla hesaplanmış bulunabilir. Vergi mahkemeleri veya Danıştay kararlarındaki hatalar vergi idaresi tarafından düzeltilemez. 2577 sayılı Kanun'un 29. ve 30. maddelerine göre, bunun gibi hallerde mahkemelerden veya Danıştay'dan kararın, düzeltilmesinin istenmesi icap eder (Tosuner ve Arıkan, 2014:119-120).

### **2.1.2.1.3.5. Düzeltme Kapsamına Girmeyen Haller**

Hukuki uyuşmazlıkların yanı sıra, düzeltme işlemi konusu yapılamayan iki husus bulunmaktadır. Bunlardan birincisi yargı kararına konu olmuş hususlar, ikincisi ise ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklardır. VUK'un 125. maddesine göre, hakkında yargı mercilerince bir karar verilmiş olan yanlışlıklar düzeltme işlemi kapsamı dışında tutulmaktadır. Bu kuralın kabul edilmesinin iki nedeni vardır. İlk neden, anayasal bir temele dayanmaktadır; buna göre güçler ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak yargı işlemine konu olmuş bir husus bir idari işlemle değiştirilemez. Öte yandan usul hukukuna göre; kesinleşmiş hükümler geçerliliğini koruyacağından; bir yargı kararına dokunulmaması gerekmektedir.

Düzeltilme kapsamı dışında sayılan ikinci konu ise, ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklarda karşımıza çıkıyor. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ödeme emrine karşı yargısal başvuruyu düzenleyen 58. maddesi hükmü ile VUK hükümlerinin birlikte topluca değerlendirilmesi sonucu bu aşamada düzeltme yoluna başvurulmaması yolunda içtihat yerleşmiştir (Öncel ve diğerleri, 1985:214).

### **2.1.2.1.3.6. Vergi ve Cezanın İtirazsız Ödenmesi**

Vergi mahkemesinde dava açma süresi ve şekli ihbarnamelerde belirtilir. Mükellefler tebliğ edilen tarhiyata karşı 30 gün içinde dava açmadıkları takdirde, tarhiyat kesinleşir. Bu durumda tarh olunan vergiler VUK'un 112. maddesi uyarınca taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Yine VUK'un 368. maddesi uyarınca cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmaması halinde ceza, dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödenir. Mükellefler 30 günlük 376. madde ve uzlaşma süresi ile dava açma süresi içerisinde bu eylemlerden hiçbirini gerçekleştirmezlerse vergi ve ceza tahakkuk eder. Bu tahakkuktan ancak, vergi hatası mevcut ise kurtulunulabilir. Aksi halde, vergi ve cezalarda hiç indirim olmaz. Tamamı ödenmek durumundadır (Arpacı, 2008:127).

### 2.1.2.2. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi ceza hukukuna ilişkin esas hükümlerin yer aldığı VUK'un "Ceza Hükümleri" başlıklı 4. kitabında düzenlenmiş, vergi cezalarını kaldıran ve vergisel uyumsuzlukların yargı organlarına götürülmeksizin, idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir idari çözüm yoludur (Yasin, 2010:80).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ilk kez 5422 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 1950 yılında vergi sistemimize girmiştir (Kızılot, 2004:88).

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili vergi dairesine kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi olayıdır (Pehlivan, 2011:102-103). Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile vergi ziyayı cezası kesmemek suretiyle, hem belki hiç alınmayacak bir vergiyi almak, hem de halkın vergi ahlakını yükseltmek ve geliştirmek amacı güdülmektedir. Ancak, pişmanlık müessesesi beyana dayanan vergilerde, vergi idaresinin iyi bir kontrol mekanizması kuramaması ve işletmemesi sonucunda devlet gelirleri üzerine menfi etki yapmış ve ayrıca iyi niyetli, dürüst mükellefler ile bu müesseseyi kötüye kullanan mükellefler arasında rekabet eşitliği bozulmuştur. Bu nedenle, 5815 sayılı yasa ile uygulamaya konulmasından bir yıl sonra yürürlükten kaldırılmıştır.

1.7.1953 tarihinde kabul edilen, 24.7.1953 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan 6094 sayılı yasa ile tekrar VUK'ta yer alan pişmanlık müessesesi uygulamaya konmuş, ancak, ilkinden farklı olarak hileli vergi suçları da kapsamına almıştır (Aksoy, t.y.:42-43).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile beyana dayanan vergilerde; vergi ziyayı cezasını gerektiren (360. maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dâhil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden haber veren ve VUK'un 371. maddesindeki şartlara noksansız uyan mükelleflere vergi ziyayı cezası uygulanmaz (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası [İSMMM], 2014:221). Bu müessese, vergi idaresinin bilgisi dâhiline girmemiş ancak, vergi kaybına sebebiyet veren ya da sebebiyet verme olasılığı olan bir takım olayların, vergi idaresi lehine olmak üzere, mükellefçe bertaraf edilmesine olanak tanıyan bir müessesedir (Tosuner ve Arıkan, 2014:125).

Adli bir vergi suçu olmakla beraber kanun koyucu kaçakçılık suçuna ilişkin olarak VUK'un 359. maddesinin 3. fıkrasındaki "371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında, bu madde hükmü uygulanmaz." şeklindeki hüküm ile suçun fail/faillerine bir etkin pişmanlık hakkı sağlamıştır (Yasin, 2010:82).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile vergi alacağıının bir an evvel hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmaktadır (Karakoç, 2007:438). Ayrıca, vergi mükelleflerinin vergi ziyana neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirerek vergi verimliliğini korumayı ve böylece vergi kayıp/kaçaklarını azaltmak da hedeflenmektedir (Yasin, 2010:80). Bunların yanı sıra, mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bırakmayarak, belirli bir hoşgörü ile hareket ederek mükellefi idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamak da bu müessesenin kabul edilmesinin gerekçeleri arasında yer almaktadır (Civan ve Kutlar, t.y.).

#### **2.1.2.2.1. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanma Koşulları**

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmüne göre, pişmanlık müessesesinden ancak, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellef ile bunların işlenişine iştirak eden kişiler yararlanabilmektedir. Yani, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanabilmesi için ortada bir vergi ziyayı olması gerekir ve bu da beyana dayanan vergiler için söz konusudur (Yasin, 2010:83). Ayrıca, bu müesseseden yararlanabilmek için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlardan birinin gerçekleşmemesi halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz. Bu şartlar şunlardır (Buze, 2008:82):

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır)
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması

- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödenmenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanununun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi

Yukarıda açıklanan şartlara rağmen, mükellefin sahip olduğu gelir unsurlarından birisi hakkında yapılan ihbar, mükellefin diğer gelirleri nedeniyle pişmanlık talebinde bulunmasını engellemez. Takdir komisyonuna sevk halinde de durum aynıdır. Yani, yalnızca takdir konusu olan vergi yönünden pişmanlıktan yararlanmak mümkün değilken, takdir konusu olmayan vergiler için pişmanlıktan yararlanmak mümkündür (Aslıpek, t.y.).

Pişmanlık şartlarını ödeme yönünden ihlal eden mükellefler pişmanlıktan yararlanamaz. Bu durumda bu mükelleflerin verdiği beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilir ve 1. derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyat cezasının %50'si kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağırı kesilir.

Pişmanlık hükmü gerek genel, gerek özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini önlemez. Pişmanlık talebi kabul edilen beyannamelere 1. derece 1 kat usulsüzlük cezası kesilir. Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ek olarak pişmanlık talebiyle verilen ek beyannameye usulsüzlük cezası kesilmez. Vergisi kanuni süresinde ödenmiş olmakla birlikte beyannamenin kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilmesi halinde pişmanlık zammı hesaplanmaz (Gürboğa ve Atabey, 2008:105-106).

#### **2.1.2.2.2. Pişmanlık ve İslah Müessesinin Kapsamı Dışında Kalan Vergi ve Konular**

Beyana dayanan bir vergi olmasına rağmen Emlak Vergisi için pişmanlıktan yararlanılamaz. Kanun koyucu, vergi idaresinin, bu verginin olası ihlallerinin, tapu ve belediye tahsil daireleri kayıtlarından saptanabilecek olmasından dolayı, böyle bir hükümde bulunmuştur (Gökçe, t.y.).

Veraset ve intikal vergisi için ise pişmanlık hükümlerinin, ancak zamanında verilen beyannamelerde gösterilmeyen servet unsurlarının bildirilmesi için geçerli olacağı belirtilmektedir. Hiç beyanname verilmemiş olması durumunda ise, vergi ziyayı suçunun oluşması için, vergi dairesi tarafından ikinci ek sürenin mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Bu durumda beyannamenin verilmemiş olduğu vergi dairesi tarafından tespit edilmiş olduğundan, ikinci ek süreden sonra, pişmanlık hükümlerinden faydalanılarak beyanname verilmesi mümkün olmayacaktır (Güneş, 2009:398).

Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için kamu alacağı bir vergi olmalıdır. Diğer kamu alacakları (harçlar) pişmanlıktan yararlanamaz (Yücel, t.y.). Ayrıca, idarece tarh edilmesi gereken vergiler ile tahakkuku tahsile bağlı vergiler ve motorlu taşıtlar vergisi için de pişmanlık hükümleri uygulanmaz.

VUK'un 2. maddesinde gümrük ve tekel vergilerinin bu kanun hükümlerine tabi olmadığı açıklanmıştır. Dolayısıyla bu vergilerle ilgili olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz.

Gizli kalmış mükellefiyetlerde, belli bir yıla ilişkin ihbarda bulunulması zamanaşımı süresi içindeki diğer yıllarda da pişmanlık talebinde bulunma olanağını ortadan kaldırır. Diğer hallerde de istisnai durumlar dışında, ihbar belli bir yıl için yapılmış olsa da, diğer yıllarla ilgili pişmanlığı geçersiz kılar (Aslıipek, t.y.).

### **2.1.2.3. Cezalarda İndirim**

Cezaların indirimli olarak ödenmesi kavramı; mükellefler adına ikmalen, re'sen ve idarece salınan vergiler ve bu vergilerle ilgili olarak kesilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına, Kanun'da belirtilen şartlarla dava açılmadan ödenmesi durumunda, cezanın bir kısmının alınmamasını, başka bir deyimle affedilmesini ifade eder. Bu indirimin amacı; vergi idaresi ile mükellef arasında uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal etmeden başlangıçta çözümlenmesidir. Böylelikle, hem kamu alacağı kısa zamanda tahsil edilmiş olmakta, hem de vergi borçlusu uyuşmazlık nedeniyle yargı mercilerine sürüklenmeden, olayın idari aşamada çözümlenmesi suretiyle cezanın bir kısmından kurtulmuş olmaktadır (Kızılot, 2004:142-143).

Cezalarda indirim, ceza muhatabının tek taraflı irade ile kullanabileceği bir yoldur. Bu indirimin reddi konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Mükellefin müessesenin gereklerini yerine getirmesi yeterlidir. Cezalarda indirim müessesesi adından da anlaşılacağı üzere sadece cezalar ile ilgili sonuç doğurmaktadır. Yani tarh edilen vergiler üzerinde bir etkisi yoktur (Belir, 2013).

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarını, mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak, vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse (Çetin, 2012a:253):

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu müesseseden yararlanamaz (Ünsal, 2006:57).

VUK'un 376. maddesine göre yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır (İSMMM, 2014:225).

Vergi mükellef veya sorumluları bazen yanlışlıkla bazen de bilgisizlik yüzünden vergi ziyasına neden olabilmektedir. İşte, bu durumdaki mükelleflere, kasten vergi ziyasına neden olan mükellef veya sorumlularına nazaran daha hafif vergi cezası kesilmesini sağlamak amacıyla Türk Vergi Sistemi'ne cezalarda indirim müessesesi kanalize edilerek, vergi uyumsuzluklarının daha başlangıç aşamasında çözümlenmesi amaçlanmıştır. Bu şekildeki bir uygulama, etkin bir otokontrol mekanizmasıyla birlikte, verginin zamanında ve eksiksiz bir şekilde tahsil edilmesine katkıda bulunmakla birlikte, ihtilafların yargıya intikal etmesini engelleyerek, idari yargının yükünü hafifletecektir (Tosuner ve Arıkan, 2014:126-127).

### **2.1.2.3.1. Cezalarda İndirimin Kapsamı**

#### **2.1.2.3.1.1. Tarhiyat Şekilleri Açısından Kapsam**

Cezalarda indirim müessesesinin uygulandığı tarhiyatlar; VUK'un 29. maddesi uyarınca yapılan ikmalen, 30. maddesi uyarınca yapılan re'sen ve mükerrer madde 30 uyarınca yapılan idarece tarhiyatlardır.

#### **2.1.2.3.1.2. Vergi Türleri Açısından Kapsam**

Cezalarda indirim yoluna gidilmesinde kanun koyucu herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Vergi yükümlüleri ya da sorumluları Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak cezalarda indirim yoluna başvurabilirler (Edizdoğan ve Taş, 1993:174).

#### **2.1.2.3.1.3. Ceza Türleri Açısından Kapsam**

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre, indirimli olarak ödenebilecek vergi cezaları; vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Mükellefler, bu cezaları indirimli olarak ödemek suretiyle, uyuşmazlık konusu vergi ve cezayı dava konusu yapmayabilirler (Kızılot, 2004:143).

### **2.1.2.3.2. Cezalarda İndirim Müessesesinden Yararlanabilmenin Şartları**

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmek için (Yıldırım, t.y.);

- Vergi aslı ile cezanın dava konusu yapılmaması,
- İndirim talebinin dava açma süresi içinde yapılmış olması ve dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi,
- Vergi aslı ile cezanın indirim yapıldıktan sonraki kısmının vadesinde ya da teminat gösterilerek 3 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

### **2.1.2.4. Uzlaşma**

Türk vergi sistemine uzlaşma müessesesi, ilk kez 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4. kitabının 3. kısmına 19.02. 1963 tarih ve 205 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle eklenen "3. bölüm" ile getirilmiştir (İneli, 2011:153).



Uzlaşma, sözcük olarak, birden çok kişinin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümler vererek, gidermeleri ve anlaşmaları durumudur (Umdu, 2008:207).

Vergi hukukumuzda yer alan uzlaşma ise; mükelleflerle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, yani, verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın çözümlenmesidir (Kotay, 2008:102).

Uzlaşma, idare tarafından tesis edilen tek taraflı bir idari işlem değildir. Mükellef tarafından, tarh edilen ya da tarh edilecek vergiye, kesilecek cezaya dayanak olarak idari tespit ya da inceleme sonuçlarını temsil eden konulara ilişkin ileri sürülen değerlendirmelerle başlar ve yetkili merciin (uzlaşma komisyonu) karşı değerlendirmeleri ile sürer. Bu değerlendirmelere bağlı olarak tarh ve tahakkuk ettirilecek vergi ile kesilecek cezaların tutarlarını, kanunda yazılı nedenler doğrultusunda yeniden belirlemeye yönelik olarak, kamu idaresi ile mükellef arasında yapılarak neticelendirilen görüşmedir (Dura, 2009:48).

İki tarafın VUK'tan aldıkları yetki ve hakka binaen bir uyuşmazlığı özgür iradeleriyle mutabakat sağlayarak ortadan kaldırmaları, diğer şartlarla birlikte dikkate alındığında taraflar arasında bir sözleşmenin var olduğuna işaret etmektedir. Nitekim Danıştay VDDK'nın bir kararında konuya ilişkin olarak; “uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir.” belirlemesine yer verilmiştir (Batun, 2010a:113).

Vergi Hukuku'nda mahiyet ve nitelik itibariyle en tartışmalı müesseselerden biri olmasına karşın uyuşmazlıkların çözümü açısından uygulamada da sıklıkla başvuru yöntemlerinden biri uzlaşmadır.

Gerek vergi aslını gerekse vergi cezalarını kapsayan uzlaşma, tarhiyat ve ceza kesme işleminden önce gerçekleşebileceği gibi, bu işlemler yapıldıktan sonra da gerçekleşebilmektedir. Netice olarak, belirli bir işleme ilişkin olarak uzlaşmaya varılmış

olması, o işleme bağlı olarak doğan ya da doğabilecek uyuşmazlıkları kesin olarak sonlandırmakla birlikte vergi aslı ve vergi cezalarının bir kısmının ya da tamamının kaldırılması ile sonuçlanmaktadır (Erdem, 2009:131).

Vergi Usul Kanunu'muzun ek 1-12 maddelerinde düzenlenen uzlaşma, iki aşamada söz konusu olmaktadır (Arslan, 2006:283).

- Bunlardan birincisi, vergi, resim, harç ve cezaların, re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesinden sonra başvurulmuş tarhiyat sonrası uzlaşma
- İkincisi ise vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim, harç ve cezalar için henüz tarhiyat yapılmadan başvurulabilecek tarhiyat öncesi uzlaşmadır.

Vergi Usul Kanunu'na 376. maddeden sonra ek maddeler halinde getirilen bu müessese ile mükelleflerin dava yoluna başvurmadan idare ile vergi ve cezanın tutarı konusunda pazarlık ederek, uyuşmazlığı sona erdirmeleri amaçlanmaktadır (Kotay, 2008:105).

Uzlaşma müessesesinin kabulünün ana gayesi; mükellef ve vergi idaresini vergi yargısının zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak, verginin hızlı bir şekilde tahsilini sağlamak, mükellefleri psikolojik bakımdan olumlu yönde etkilemek, mükellef ile idare ilişkilerini düzeltmektir (Barınır, 2012). Bunların gerçekleşmesi halinde, mükelleflerin, vergiye karşı olan dirençlerinin de azalabileceği düşünülmektedir (Oktar, 2012:153).

Ayrıca, vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temin edilmesi, yargı mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlanması da güdülen amaçlar arasındadır (Ergin, 1984:45).

#### **2.1.2.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma; verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur (Ercan, 2009:235).

VUK'un Ek 1. maddesinde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idarenin mükellefler ile uzlaşabileceği; uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmanın kapsamı, şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi gibi hususların ise Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği hükmüne yer verilmiştir (Karaca, 2011:163).

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın yasal adı sadece uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni, vergi sistemimize 3239 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle "tarhiyat öncesi uzlaşma" adı ile bir diğer uzlaşma müessesesinin getirilmiş olması ve verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra yapılan uzlaşmayı, tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayırt etme gereğinin ortaya çıkmasıdır (Batun, 2010a:112).

#### **2.1.2.4.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı**

##### **2.1.2.4.1.1.1. Tarhiyat Şekilleri Açısından Kapsam**

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına tarhiyat yönünden; ikmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlar girer. Beyana dayanan tarh uzlaşma kapsamı dışındadır (Ergin, 1984:45).

##### **2.1.2.4.1.1.2. Vergi Türleri Açısından Kapsam**

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına; VUK kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş bütün vergi, resim ve harçlar girer (Arslan, 2006:284). Kanuni süresi içinde kendiliğinden verilen beyannameler nedeniyle tarh edilen vergiler için uzlaşma talep edilemez. VUK'un 1. maddesi kapsamına girmeyen gümrük vergisi gibi vergi, resim ve harçlar için de tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna gidilemez. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmiş vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış olsa da olmasa da tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez (Batun, 2010a:115).

##### **2.1.2.4.1.1.3. Ceza Türleri Açısından Kapsam**

03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesine göre tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi

dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) girmektedir. Ancak, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilen vergi ve kesilen ceza uzlaşma kapsamı dışındadır (Güneş, 2009:396).

Uzlaşma kapsamına alınan vergi cezaları, yapısal olarak idari nitelik taşıyan mali yaptırımlardır. Daha güncel bir tabirle, kabahat nevinden vergi cezalarının uzlaşma konusu edilebilmesi mümkündür (Erdem, 2007a:47).

#### **2.1.2.4.1.2. Uzlaşma Süreci ve Uzlaşma Talebi**

##### **2.1.2.4.1.2.1. Uzlaşma Talep Edebilmenin Şartları ve Gerekçeleri**

Mükellefin uzlaşma talebinde bulunabilmesi için, yetkili vergi dairesi tarafından vergi salınmış, ceza kesilmiş ve yükümlüye ihbarname ile tebliğ edilmiş olmalıdır. Diğer taraftan, vergi incelemesine dayanan tarhiyat ve cezalarda, tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilmek için, yükümlülerin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış olmaları gerekir.

Ayrıca, yükümlünün VUK'un Ek 1. maddesinde sıralanan durumlardan birinin varlığını ileri sürmesi ve bunun uzlaşma komisyonu tarafından yerinde görülmüş olması gerekmektedir (Edizdoğan ve Taş, 1993:197). Bu durumlar (Kızılot, 2004:230-231);

- Tarhiyatta VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Tarhiyatta VUK'un 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma durumunun mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
- Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine, gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,

- Müphem, yoruma açık bulunan hususlarda mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların yanılmış bulunmaları,
- Tarhiyatı ve ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, benzer olaylarda başka yönden bildirilmiş olmasıdır.

#### **2.1.2.4.1.2.2. Uzlaşma Talep Etmeye Yetkili Kişiler**

Mükellefin kendisi uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi, noterden alınmış vekâletnameye dayanarak, mükellefi temsil etmeye yetkili kişiler de talepte bulunabilir. Tüzel kişiler ile küçükler ve kısıtlılarda ise bunların kanuni temsilcileri uzlaşma talebinde bulunabilir.

#### **2.1.2.4.1.2.3. Uzlaşma Talebinin Şekli, Yapılabileceği Mercii ve Süre**

Uzlaşma talebine ait dilekçe, yazılı olarak mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine verilir. Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür (Uzlaşma Yönetmeliği [UY], madde 7/1) (Erdem, 2007b:143).

Uzlaşma dilekçesinde şu bilgiler yer almalıdır (Tosuner ve Arıkan, 2014:86):

- Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı ve adresi,
- Bağlı olduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer,
- Hesap numarası,
- Vergi ve cezanın nev'i ve miktarı,
- İhbarname tarih ve numarası,
- Uzlaşmaya dayanak olacak hallerin açıklanması,
- Tarih ve imza.

Bu bilgilerden mükellefin adı, soyadı, adresi ile tarih ve imzanın bulunmaması uzlaşma talebini geçersiz kılar. Vergi ve ceza nev'i ve miktarının gösterilmemiş olması da aynı sonucu doğurabilir.

VUK'un Ek 1. maddesiyle, uzlaşma talebinde bulunma hakkının kullanılması süreye bağlanmıştır. Bu süreye, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9. maddesinde yer verilmiştir. Uzlaşmaya başvurma hakkı bu süre içerisinde kullanıldığı takdirde sonuç doğurabilir; bu süre geçtikten sonra yapılan uzlaşma başvuruları yetkili uzlaşma komisyonunca incelenmeksizin reddedilir. Ek 1. maddeye göre; vergi ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

VUK'un 18. maddesinde sürenin gün olarak belli edilmesi durumunda, başladığı günün hesaba katılmayacağı öngörüldüğünden, uzlaşma talebinde bulunma süresinin hesabında vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihi nazara alınmaz. Başka bir deyişle, 30 günlük süre, ihbarnamenin tebliğini izleyen günden itibaren hesaplanır.

Ayrıca, uzlaşma talebinde bulunma süresinin işlemeye başlayabilmesi için vergi ihbarnamesinin VUK hükümlerine uygun olarak tebliğ edilmiş olması gerekir. Böyle olmaması halinde, 30 günlük uzlaşma başvurusunda bulunma süresi işlemez veya ilgilinin ihbarnameden haberdar olduğunu bildirdiği ya da iddia ettiği tarih esas alınarak süre hesabı yapılır (Batun, 2010a:115-116).

#### **2.1.2.4.1.2.4. Uzlaşma Talebinin Değerlendirilmesi (Ön İnceleme)**

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

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

Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edildiğinde talep reddedilir.

Uzlaşma talebinin süre aşımı dışındaki nedenlerden biri ile reddi durumunda, kararın 30 günlük uzlaşma talebinde bulunma süresi içinde tebliğ edilmiş olması koşuluyla, vergi mükellefi veya ceza muhatabı, aykırılığı giderecek ikinci bir başvuruda bulunma olanağına sahiptir (Batun, 2010b:123-124).

#### **2.1.2.4.1.2.4.1. Uzlaşma Talebinin Reddi**

Uzlaşma talebinin süresi içinde ve mükellef, vekili veya kanuni temsilcisi tarafından gerçekleştirilmediğinin tespit edilmesi durumunda talep reddedilir. Ön inceleme sırasında, uzlaşma talebinin komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edildiğinde; söz konusu uzlaşma talebi yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilir (GİB, 2007b:19).

#### **2.1.2.4.1.2.4.2. Talebin Kabulü ve Uzlaşma Gününün Belirlenmesi**

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir (UY, madde 10/3).

Uzlaşma davetiyesi muhatabına VUK'un tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir (Karyağdı ve Aksoy, 2013:53). Tebliğ tarihini ve imzayı muhtevi alındı uzlaşma dosyasına konulur (Batun, 2010b:124).

#### **2.1.2.4.1.3. Kısmi Uzlaşma Talebi**

Geçmiş dönemlerde vergi idaresi tarhiyat sonrasındaki uzlaşma uygulamasında kısmi uzlaşmayı Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesine dayanarak kabul etmemekteydi. Yönetmeliğe göre, tarhiyat sonrası uzlaşma talebi ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır, kısmi uzlaşma talep edilemez şeklindeydi (İnaltong, 2012:35). VUK ek madde 1'e göre ise uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda, uzlaşmanın, sadece toplam matrah farkının bu kısmı için de yapılabileceği ifade edilmiştir. Kısmi uzlaşmaya ilişkin düzenlemeye uzlaşma yönetmeliğinde yer verilmemesi yönetmeliği kanuna aykırı hale getirmiştir. Mükelleflere kanunla verilen bir hakkın yönetmelikle kaldırılamayacağı düşüncesiyle yönetmeliğin 7. maddesi 14.06.2000 tarihinde Danıştay kararıyla iptal edilmiştir. Böylece tarhiyat sonrası uzlaşmada da kısmi uzlaşma yolu açılmıştır (Şenyüz, 2005:200).

#### **2.1.2.4.1.4. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili**

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları beş farklı şekilde oluşturulabilir. Bunlar (Erdem, 2007b:157-159):

- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu
- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu
- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu
- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve
- Merkezi Uzlaşma Komisyonu'dur.

#### **2.1.2.4.1.5. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması ve Karar Yeter Sayısı**

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

Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir (Arslan, 2006:297).

#### **2.1.2.4.1.6. Uzlaşma Görüşmelerine Katılabilecek Kişiler**

Uzlaşma görüşmelerine mükellefin kendisi katılabileceği gibi, noterden alınmış vekâletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişiler de katılabilir. Tüzel kişiler ile küçük ve kısıtlılarda ise bunların kanuni temsilcileri katılabilir (Ercan, 2009:238).

Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar (Eskiköy, 2010).

Bu kişilerin uzlaşma görüşmelerine katılabilmeleri için, aralarındaki ilişkinin sözleşme, vekâletname vb. gibi hukuki bir belgeyle ortaya konulması ve söz konusu belgenin aslı veya onaylı bir örneğinin uzlaşma görüşmesi sırasında komisyona ibraz edilmesi gerekmektedir (Ercan, 2009:238).



Uzlaşma görüşmelerine meslek odasından temsilci katılımıyla idare ve mükellef arasındaki sorunun çözümünde mali ve teknik destek sağlanmış olur. Yani, vergiye ilişkin konuların açıklığa kavuşturulması sağlanır. Ayrıca görüşmelerde üçüncü bir tarafın bulunması görüşmelere şeffaflık kazandırır (Başaran Yavaşlar, 2010:172).

#### **2.1.2.4.1.7. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları**

##### **2.1.2.4.1.7.1. Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması)**

Uzlaşma için belirlenen günde yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere (Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda .../.../... tarihinde aldım.) ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işleri gerçekleştirilir (UY, madde 10). Uzlaşılan vergi ve cezanın miktarı mükellefe tebliğ edilen uzlaşma tutanağında gösterilmiş olduğundan, vergi dairesinin uzlaşılan tutarlar üzerinden yeniden bir ihbarname çıkarması şart değildir (İnaltong, 2012:38).

##### **2.1.2.4.1.7.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması)**

Uzlaşma için belirlenen günde yapılan görüşme sonucunda, komisyon teklifinin, mükellef tarafından kabul edilmemesi nedeniyle uzlaşma gerçekleşmezse, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellefin, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibarıyla uzlaşma gerçekleşmiş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (UY, madde 10). Yani, burada mükellefe düşünme fırsatı tanınmıştır (GİB, 2007b:21).

Uzlaşmanın sağlanamaması (vaki olmaması) ile belirtilmek istenilen, yükümlü ile idarenin uzlaşmanın bütün koşullarını yerine getirmelerine rağmen, görüşmeler sonucunda vergi ve cezaların miktarları konusunda anlaşmaya varamamış olmalarıdır. Uzlaşma

sağlanamaması durumunda; uzlaşma talep edilip uzlaşılamayan vergi ve cezalar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz (Edizdoğan ve Taş, 1993:197).

#### **2.1.2.4.1.7.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi**

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi gibi durumlarda, uzlaşma temin edilememiş sayılır. Bu durumda, komisyonca durumu belirten üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir.

Uzlaşmanın mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi dışındaki bir komisyonda yapılması söz konusu ise; mükellefin uzlaşma davetine uymaması veya tutanağı almaktan kaçınması halinde tutanağın bir örneği dosyasında kalmak üzere iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir (Ercan, 2009:239).

#### **2.1.2.4.1.8. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği**

VUK'un Ek 6. maddesi hükmü uyarınca, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup, gereğinin vergi dairelerince derhal yerine getirilmesi yanında, mükelleflerin veya adına ceza kesilenlerin, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açmaları ve herhangi bir mercie şikâyetinde bulunmaları mümkün değildir (UY, madde 12). Kanun'un Ek 7. maddesinde de, uzlaşmanın vaki olması halinde mükelleflerin üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına ceza kesilmiş bulunanların ise üzerinde uzlaşılan bu cezaya karşı dava açamayacakları öngörülmüştür (Yasin, 2009:58). Ancak, VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hataları mevcutsa söz konusu hatalar VUK'un düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilir (İnaltonç, 2012:38).

#### **2.1.2.4.1.9. Uzlaşma ve Dava Açma**

Uzlaşma ve vergi mahkemelerinde dava açma ilişkisi VUK'un Ek 7. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre, uzlaşma süresi içinde talepte bulunan mükellef veya ceza muhatabı, talepte bulunduğu vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir (Arpacı, 2008:129). Uzlaşmanın sağlanamamış olması durumunda, yükümlü, tarh edilen vergiye ya da kesilen cezaya karşı uzlaşmanın sağlanamadığına dair

tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler çerçevesinde veya yetkili vergi mahkemesinde dava açılabilir. Bu hallerde dava açma süresi (30 günlük) dolmuş ya da 15 günden az kalmış ise, dava açma süresi tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar (Ek. m. 7/4) (UY, madde 13). Şayet dava uzlaşma talebinden önce açılmışsa, uzlaşmaya gidilmesi sebebiyle durdurulan davanın görülmesine, durumun mahkemeye bildirilmesi üzerine devam edilir (Ek. m. 7/5) (Atar, 2004:160).

#### **2.1.2.4.1.10. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim**

VUK Ek madde 9 ve UY madde 14'e göre yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birinden yararlanılabilir. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında VUK'un 376. madde hükümleri uygulanamaz, hakkında 376. madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için ise uzlaşma hükümleri uygulanamaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla, adına salınan cezalar hakkında VUK'un 376. maddesinin uygulanmasını isteme hakkı bulunmaktadır.

#### **2.1.2.4.1.11. Uzlaşma ve Ödeme**

##### **2.1.2.4.1.11.1. Uzlaşmanın Sağlanması ve Ödeme**

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalarda uzlaşma gerçekleşmişse; buna ilişkin olarak düzenlenen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ olunmuşsa normal vade tarihlerinde, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ olunmuşsa ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir (Ek md. 8) (UY, madde 15).

##### **2.1.2.4.1.11.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde Ödeme**

Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerin ödenmesine ilişkin VUK'un 112. maddesi ile vergi cezalarının ödenmesine ilişkin 368. maddesi ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 27. maddesinin 3 numaralı bendi hükümleri çerçevesinde işleyecek sürece göre ödeme yapılmaktadır. (Ek md. 8) (UY, madde 15) (İnalton, 2012:38-39).

Uzlaşma vaki olmamışsa ve yargı yoluna gidilmemiş ise (Güneş, 2009:111-112);

- Taksit zamanlarından önce tahakkuk etmiş olması halinde, taksit süreleri içinde,
- Taksit sürelerinin tamamen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde,
- Taksit süresinin kısmen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, yalnızca süresi geçen taksit için, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,
- Memleketi terk edenler, ölenler ve benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanlar adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler bakımından, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,
- Uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve vergi ziyayı cezasının, dava açma süresi bittiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekir.

#### **2.1.2.4.1.12. Uzlaşma ve Gecikme Faizi**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde hüküm altına alınan gecikme faizi esasen, vergi gelirlerinin kanunlarında belirtilen normal vadelerinde tahsil edilememesi nedeniyle enflasyon karşısında aşınmalarını önlemek üzere ihdas edilmiştir. Ayrıca, vergisel yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler aleyhine oluşan adaletsizliği önlemek ve vergisel yükümlülüklerine riayet etmeyen mükelleflerin finansman açısından ödüllendirilmesini engellemek amacıyla düzenlenmiştir.

VUK'un "özel ödeme zamanları" başlıklı 112. maddesinin 3. fıkrasına göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerde gecikme faizinin nasıl hesaplanacağı izah edilmiştir. Buna göre, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır (Meriç ve Deligöz, 2013:172,177).

VUK md. 112/3 uyarınca; uzlaşılan vergi miktarına kendi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi aylık olarak hesaplanmakta ve ay kesirleri dikkate alınmamaktadır.

Vergi ziyat cezasına ise gecikme faizi uygulanmamaktadır. Vergi ziyat cezası vadesinde ödenmediği takdirde, vadesinde ödenmeyen kısma gecikme zammı tatbik edilerek ödenmektedir (İnaltong, 2012:39).

#### **2.1.2.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanununun 33. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na Ek 11. madde eklenerek, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" müessesesi getirilmiştir (Edizdoğan ve Taş, 1993:182). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak, 1 Mart 1987 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (Aksoy, 1993:296).

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile yükümlünün henüz doğmamış olmakla birlikte doğmasına muhakkak gözüyle bakılan uyuşmazlığı karşılıklı ödümlerle gidermek üzere anlaşmalarını ifade etmektedir. Başka bir deyişle, idare ile mükellefin veya ceza muhatabının tarhiyat aşamasına gelmeden önce tarh edilecek vergi ve cezalarda uzlaşmasıdır (Karyağdı ve Öztürk, 2009:139).

Vergi Usul Kanunu'nun 3. bölümünde yer alan uzlaşma başlığı altındaki ek madde 11 tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenlemektedir. Bu maddeye göre tarhiyat öncesi uzlaşmanın ihdas nedeni; mükellef ile idare arasındaki görüş ayrılıklarının önceden mükellef ile idare arasında çözümlenmesini sağlayarak, yargı organlarına başvuru sayısını azaltmaktır. Ayrıca, vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amacıyla tarh işlemine başlamadan önce de mükellef ile idarenin anlaşabilmesine olanak sağlamak amacıyla düzenlenmiştir (İnaltong, 2012:43).

##### **2.1.2.4.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı**

###### **2.1.2.4.2.1.1. Tarhiyat Şekilleri Açısından Kapsam**

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre; bu uzlaşmanın kapsamına sadece vergi inceleme raporlarına dayanan tarhiyatlar girmektedir (Demiroğlu, t.y.: 115). Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında tarh edilecek vergi veya kesilecek ceza bir vergi incelemesine dayanarak yapılmalıdır (Şenyüz, 2005:192). Bu nedenle; takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerine tarh

edilen vergi ve kesilen cezalar, inceleme raporuna bağlanmamış ikmalen tarhiyatlar, idarece yapılacak tarhiyatlar, kendiliğinden verilen beyannameler üzerine kesilecek cezalar ve pişmanlık şartının ihlali nedeniyle kesilen cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemezler (Özyer, 2004:916).

#### **2.1.2.4.2.1.2. Vergi Türleri Açısından Kapsam**

Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi türü bakımından, vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçları kapsamaktadır. Ama; bu vergi, resim ve harçlar vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilmiş olmalıdır. Belediye ve il özel idarelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile Gümrük ve Tekel İdaresi tarafından alınan vergiler tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışındadır (Edizdoğan ve Taş, 1993:184).

#### **2.1.2.4.2.1.3. Ceza Türleri Açısından Kapsam**

24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğe göre; tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (VUK’un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer (Yürükoğlu, 2006). Yani, vergi ziyai kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezanın üç kat kesildiği durumlar uzlaşma kapsamı dışındadır (Tan, 2007:31). Bu durumlar; sahte, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmaya bağlı olarak vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Bu suçlar; Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmiş olan “belgede sahtecilik” suçlarının özel bir halidir (Akkaya ve Bayar, 2011:289).

#### **2.1.2.4.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İşleyiş Süreci**

##### **2.1.2.4.2.2.1. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşma Talebinde Bulunabilme Şartları**

Tarhiyat öncesi uzlaşmayla ilgili yasal ve idari düzenlemelerde, uzlaşabilme koşulları konusunda bir sınırlama getirilmemiştir. Uzlaşma talebinde bulunan vergi yükümlüsü, bu talebine dayanak olarak herhangi bir madde ya da hukuka aykırılık nedeni göstermek zorunda değildir. İdare de, uzlaşma talebini kabul için bir takım maddi ve

hukuki nedenlerin gerçekleşmiş olması koşuluyla bağlı değildir (Edizdoğan ve Taş, 1993:184).

#### **2.1.2.4.2.2.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler**

Uzlaşma için nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat kendisi talepte bulunabileceği gibi, noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla da talepte bulunulabilir. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri uzlaşma talebinde bulunabilir ( Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği [TÖUY], madde 8) (Göktaş, 2013:124).

#### **2.1.2.4.2.2.1.2. Uzlaşma Talebinin Yapılabileceği Süre**

##### **2.1.2.4.2.2.1.2.1. Davet Halinde Süre**

Yönetmeliğin “Uzlaşmaya Davet” başlıklı 11. maddesine göre harici bilgilere dayanılarak, mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.

Yönetmeliğin 11. maddesine göre inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde, davet yazısının tebliğinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Şu kadar ki, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde, mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve mükellef talepte bulunmaya davet edilmez.

##### **2.1.2.4.2.2.1.2.2. Mükellefin Uzlaşma Talebinde Bulunması Halinde Süre**

Yönetmeliğin “Uzlaşma Talep Süresi” başlıklı 9. maddesinde uzlaşmanın hangi sürede veya ne zamana kadar talep edilebileceği açıklanmıştır (Karaca, 2011:163-164). Buna göre; nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. Yani, inceleme ne kadar uzun sürerse, mükellefin talepte bulunabileceği süre de o nispette uzayabilmektedir (Özyürek, 2003:55).

### **2.1.2.4.2.2.1.3. Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurma Mercii**

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin uzlaşma talebi yazılı olarak yapılmak zorundadır. Mükellefin veya temsilcinin incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip başkanlığına başvurması şarttır (Göktaş, 2013:124). Uzlaşma talebinde, mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma isteği ile birlikte uzlaşma talep ettiği vergi ve cezalar açıkça belirtilmelidir. Ayrıca, uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması da ilgili mercie yapılmış başvuru yerine geçer (TÖUY, madde 8) (Erdem, 2007b:118).

### **2.1.2.4.2.2.1.4. Uzlaşma Talebinin Kabulü ve Uzlaşma Gününün Tespiti**

Vergi incelemesini yapan, mükellefin talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirlemektedir (İnaltonç, 2012:44).

Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih, muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce tebliğ olunur. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir. Tebliğ işleminde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulü uygulanır. İnceleme yapanın bizzat tebliğ yapması da mümkündür (TÖUY, madde 11) (Işık ve Baştuğ, 2012:132-133).

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya uzlaşma komisyonunun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde, uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir (TÖUY, madde 14) (Özyürek, 2003:55).

### **2.1.2.4.2.2.2. Kısmi Uzlaşma Talebi**

Mükellefler, verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma görüşmesi sırasında matrahın bir kısmı için de uzlaşma talebinde bulunabilirler. Talepte bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde, inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.



Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşmılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere, inceleme raporu vergi dairesine gönderilir (TÖUY, madde 15) (Işık ve Başıtuğ, 2012:134).

#### **2.1.2.4.2.2.3. Tarh Edilecek Verginin Komisyon ve Mükellefe Bildirilmesi**

Yapılan vergi incelemeleri sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, incelemeyi yapan tarafından düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilmektedir (TÖUY, madde 13/1). Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde, inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilmektedir. Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilmektedir (İnaltonç, 2012:45).

#### **2.1.2.4.2.2.4. Uzlaşma Davetine Uyulmaması veya Uzlaşma Talebinden Vazgeçilmesi**

Mükellefin bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Mükellefe gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememe durumunu ifade eder (Ercan, 2009:230).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12. maddesine göre; tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir (Işık ve Başıtuğ, 2012:133).

Mükellefin uzlaşma davetine uymaması durumunda uzlaşma temin edilememiş sayılacağından tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar (Ercan, 2009:231). Bu yüzden mükellef, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kaybetmemek için uzlaşma talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmek zorundadır (Tecim, 2006:281).

#### **2.1.2.4.2.2.5. Uzlaşma Görüşmeleri ve Görüşmelere Katılabilecek Kişiler**

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13. maddesinin 3. fıkrasına göre inceleme raporu ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz (Özyer, 2004:916). Yani, inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır (Erdem, 2007b:124).

Uzlaşma görüşmelerine mükellefin bizzat kendisi katılabileceği gibi, noterden alınmış vekâletnameye dayanarak, mükellefi temsil etmeye yetkili kişiler de katılabilir. Tüzel kişiler ile küçükler ve kısıtlılarda ise bunların kanuni temsilcileri uzlaşma görüşmelerine katılabilir (Ercan, 2009:230).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 15. maddesine göre, uzlaşma talep eden mükellefin istemesi halinde; uzlaşma görüşmeleri sırasında, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler, uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda imzalanan tutanaklara imza atamazlar (Tecim, 2006:279).

#### **2.1.2.4.2.2.5.1. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili**

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları üç farklı şekilde oluşturulabilir. Bu komisyonlar kendi içerisinde de alt başlıklara ayrılmıştır. Bu komisyonları şu şekilde inceleyebiliriz (Erdem, 2007b:124-128):

- Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonlar (Devamlı ve geçici çalışma yerlerinde oluşturulacak komisyonlar olmak üzere iki alt başlıkta incelenir)
- Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonlar (Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerlerde oluşturulacak komisyonlar olmak üzere iki alt başlıkta incelenir)
- Bölgesel Uzlaşma Komisyonları

#### **2.1.2.4.2.5.2. Komisyonların Toplanması, Karar Yeter Sayısı ve Yetki Sınırı**

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları da, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları gibi, biri başkan olmak üzere üç üyeden oluşur. Yönetmeliğin 14. maddesine göre, komisyonların toplanmış sayılabilmeleri için, üyelerin tamamının toplantıya katılmış olması gereklidir. Yani, komisyonlar, tam üye sayısı ile toplanmak zorundadırlar. Uzlaşma toplantısının yapılacağı gün ve saatte kimi üyelerin toplantıya katılmaları mümkün olmazsa, toplantıya katılmayan üye yerine, yetkili merci tarafından yenisi seçilir.

Tam üye sayısı ile toplanan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, kararlarını ekseriyetle (oy çokluğu) alırlar (Candan, 2006:396).

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma konusu yapılan vergi ve ceza miktarı bakımından yetkileri sınırlandırılmamıştır. Yani, tarhiyatı öngörülen vergi ve ceza miktarı ne olursa olsun tarhiyat öncesi komisyonlarda uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Aynı zamanda uzlaşma sırasında vergi ve cezalarda yapılabilecek indirim konusunda da bir oran getirilmemiştir. Zaten böyle bir oranın getirilmesi müessesenin getiriliş amacına ters düşebileceği gibi müessesenin çalışma alanını daraltarak müesseseden beklenen verimin alınmasını engelleyebilirdi. Komisyon, tarh edilen vergi ve cezanın miktarında hiç indirim yapmayabileceği gibi, tarhiyatın açık bir şekilde kanuna aykırı olması halinde vergi ve cezanın tamamını bile kaldırılabilme yetkisine sahiptir (Aksoy, 1993:302). Burada, inceleme elemanının, ilk incelemeye göre tespit ettiği vergi ve cezalar doğrultusunda uzlaşma görüşmeleri yapılır (Bayraklı, 2011:132).

#### **2.1.2.4.2.3. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları**

##### **2.1.2.4.2.3.1. Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması)**

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde, komisyon uzlaşma sonuçlarını gösteren bir tutanak düzenler. Düzenlenen tutanakta, uzlaşma ile ilgili açıklamalar ve uzlaşma konusu yapılarak üzerinde uzlaşılan rakamlar yer alır. Tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline verilir. Bir örneği de üç

gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir (Üyücü, t.y.).

Uzlaşma sağlanırsa mükellef; yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz, VUK'un 376. madde hükmünden yararlanamaz ve vergi mahkemesinde dava açamaz (İnaltong, 2012:45,48).

#### **2.1.2.4.2.3.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması)**

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışarak bir karara varmaya çalışır. Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma gerçekleşmediği takdirde, düzenlenecek tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır. Tutanak komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline verilir. Bir örneği de üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir (Ercan, 2009:232-233).

#### **2.1.2.4.2.3.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi**

Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır (Karyağdı ve Aksoy, 2013:55). Öte yandan, muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi hali de aynı sonucu doğurur (Işık ve Baştuğ, 2012:133). Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana, komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme yapana tevdi edilir.

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme yapan bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Bu bildirim, vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneğinin eklenmesi suretiyle de yapılabilir (Karyağdı ve Aksoy, 2013:55).

Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilemediği durumda, düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre gerekli işlemler vergi dairesi tarafından yapılır. Mükellef, bu rapor üzerinden ihbarname esasına göre tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz. Ancak, VUK'un 376. maddesine göre cezada indirim talebinde bulunabilir veya olayı dava konusu yapabilir (Çetin, 2012b:212).

#### **2.1.2.4.2.4. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği**

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 6. maddesine göre; uzlaşma komisyonlarının uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz (Karaca, 2011:164). Çünkü, taraflar uzlaşma komisyonunda karşılıklı olarak anlaşıp uzlaştıklarına göre, artık, tutanakla tespit edilen hususların vergi dairesince derhal yerine getirilmesi gerektiği hususu emredici bir hüküm olup, vergi dairesinin de bu hükme uyması icap eder (Nas, 2009a:246). Bu konu Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği" başlıklı 16. maddesinde düzenlenmiştir (Erdem, 2007b:137).

Ayrıca, uzlaşma sağlandıktan sonra vergi idaresi tarafından matrah artışına gidilmesine de olanak yoktur. Uzlaşmaya ilişkin Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 02.07.1985 tarihinde verdiği karara göre; takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen ceza üzerinde uzlaşma sağlanması halinde, vergi dairesinin matrahın azlığından söz ederek açtığı davanın incelenmesine olanak yoktur (İnaltonç, 2012:47). Ancak, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında aynı dönem için farklı bir maddi hukuki olayın varlığının tespiti halinde, yeniden inceleme yapılabilir (İneli, 2011:157).

Diğer taraftan, VUK'a göre uzlaşmanın kesinliği ve dava konusu edilemeyeceği hakkında kanun hükmü bulunsa da vergi hatasının varlığı durumunda, bu hatalar düzeltilebilir. Vergi kanunlarının uygulanması sırasında gerek vergi idaresi gerekse de inceleme elemanları tarafından yapılan yorum hataları sonucunda yanlış hesaplanan ve kesinleşen vergi ve cezalar olabilir. Bu yanlışlık uzlaşmanın kesinleşmesinden sonra tespit edildiği durumda, önceki uzlaşma tutanakları iptal edilmeksizin vergi idaresi tarafından düzeltilebilir (Ergül, 2007:183).

#### **2.1.2.4.2.5. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı**

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 17. maddesine göre uzlaşma komisyonlarının düzenlediği uzlaşma tutanakları kesindir. Bu yüzden bu tutanaklarda tespit edilmiş olan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Mükellef üzerinde uzlaşılan ceza hakkında cezada indirim talebinde bulunamaz.

#### **2.1.2.4.2.6. Uzlaşma ve Ödeme**

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak, tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir (TÖUY, madde 19) (Karaca, 2011:164).

#### **2.1.2.4.2.7. Uzlaşma ve Gecikme Faizi**

Gecikme faizinin sadece ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar için uygulanması mükellefler arasında ihtilaflar çıkmasına neden olmuştur. Bu doğrultuda Danıştay dava daireleri arasında farklı kararlar alınmıştır. Bu karışıklığı önlemek için; Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, oluşan içtihatları birleştirerek, tarhiyat öncesi uzlaşma için de gecikme faizi uygulanmasına karar vermiştir. Bu doğrultuda 3505 sayılı Kanunla Ek 11. maddeye “uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.” hükmü eklenmiştir. Bu madde hükmü 10.12.1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten sonra tarhiyat öncesi uzlaşmada da gecikme faizi uygulamasına geçilmiştir (Nas, 2009a:248).

Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşma yolu ile kesinleşen vergilerde verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır (Özyer, 2004:930).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılan vergi miktarı üzerinden hesaplanacak gecikme faizinin vergilendirme dönemlerinde yürürlükte bulunan oranlara göre değil, kamu

alacağıının ödenmediği sürelerde yürürlükte bulunan oranlar göz önüne alınarak saptanması gerekir (Nas, 2009a:248).

#### **2.1.2.4.2.8. Uzlaşma ve Dava Açma**

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ilgili vergi dairesi, inceleme raporunda belirtilen matrah ya da matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemi yaparak mükelleflere tebliğ eder. Tebligat üzerine mükellefler, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açabilirler.

Mükellefler, vergi mahkemelerinde dava açmak için vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğini beklemeli ve bu tebligat üzerine dava açmalıdır. Bazı mükelleflerin uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği üzerine, vergi mahkemelerinde dava açtıkları görülmektedir. Bu doğru bir yaklaşım değildir. Çünkü, İYUK gereğince vergi mahkemelerinde dava açmak için ortada kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem bulunmalıdır.

İdarenin irade açıklaması niteliği taşımayan vergi inceleme raporu ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanaktan hareketle vergi mahkemelerinde açılan davalarda; tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunun vergi inceleme raporunda önerilen miktardan daha az miktarları önerme ihtimali ve daha sonra düzenleyeceği vergi ceza ihbarnamesinde yer alacak vergi ziyayı ceza miktarlarının tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanakta yer alan vergi ziyayı cezası miktarlarından farklı olacağı göz önüne alındığında, davacıların hukukunu etkileyen, kendileri hakkında hemen sonuç doğuracak, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmamaktadır. Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir. Ancak kural bu olmakla birlikte uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği ile dava açılması durumunda da bu davanın vergi mahkemesinde incelenmesine engel bir durum yoktur (Nas, 2009b:264).

#### **2.1.2.4.2.9. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstenemeyecek Haller**

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 18. maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaşma istediği halde, uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi (mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi) veya

uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler, verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler (Karaca, 2011:164).

#### **2.1.2.4.2.10. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Arasındaki Farklar**

##### **2.1.2.4.2.10.1. Tarhiyat ve Cezanın Türü Bakımından**

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile karşılaştırıldığında, tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu dayanak noktası itibari ile daha geniş, ceza türleri itibari ile daha dar tutulmuştur. Nitekim, tarhiyat öncesi uzlaşmaya, sadece vergi incelemesine dayalı olarak gerçekleştirilecek tarhiyat ve ceza kesme işlemleri konu edilmekle birlikte, tarhiyat sonrası uzlaşma vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek vergi ziyai cezası da dâhil olmak üzere, ikmalen, re'sen ve idarece salınan vergilerle bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezalarını kapsamaktadır. Buna rağmen, tarhiyat sonrası uzlaşmada sadece vergi ziyai cezası uzlaşmaya konu edilebilecek olmasına karşın, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi incelemesine bağlı vergi ziyai cezası ile birlikte usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası da uzlaşma kapsamındadır (Erdem, 2007b:144).

##### **2.1.2.4.2.10.2. Uzlaşmadan Yararlanabilme Koşulları Bakımından**

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak, uzlaşmadan yararlanılabilmesi için, ihtilaf konusu işlemin ortaya çıkışında etkili olan yanılma, hata gibi birtakım saiklerin varlığı aranmamıştır. Bu bağlamda, tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilmek için herhangi bir gerekçe gösterilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi incelemesinden kaynaklanan ve uzlaşmanın kapsamına giren bütün vergi ve cezalar için, belirlenen süre içerisinde, ön koşulsuz olarak uzlaşmadan yararlanılabilir (Erdem, 2007b:115).

##### **2.1.2.4.2.10.3. Uzlaşmanın Yapılış Zamanları Bakımından**

Tarhiyat sonrası uzlaşma; adından da anlaşılacağı gibi, bir vergi tarh edilip vergi cezası kesildikten ve mükellefe tebliğ edildikten sonra yapılan uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise, henüz tarhiyat yapılmadan, yani vergi incelemesi ile ilgili raporlar vergi dairesine intikal etmeden, vergi incelemesi aşamasında, inceleme elemanı dışında oluşan uzlaşma komisyonu ile mükellef ya da vekili arasında yapılmaktadır (Yavuz, 1994:102).



#### **2.1.2.4.2.10.4. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi Bakımından**

Tarhiyat sonrası uzlaşmada başvuru süresi, vergi ve ceza ihbarnamelerinin mükellefe tebliğinden itibaren 30 gündür. Mükellef, bu süre içerisinde yetkili uzlaşma komisyonuna başvurmak zorundadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise, süre, belirli bir gün sayısı ile sınırlandırılmayıp, incelemenin başladığı günden incelemeyle ilgili son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar uzlaşma talebinde bulunulabileceği belirtilmiştir. Yani, inceleme ne kadar uzun sürerse, mükellefin uzlaşmaya başvuru süresi de o kadar uzamaktadır (Bayraklı, 2011:144-145). Ancak, bu süre uzlaşma talebinin mükelleften geldiği durumlarda söz konusudur. Eğer, uzlaşma talebi inceleme elemanı tarafından yapılıyorsa, bu durumda mükellef 15 gün içinde uzlaşma talebinde bulunmak zorundadır (Karaca, 2011:163). Ayrıca, görüldüğü gibi, tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşma için mükellefin başvuru şartı aranırken, tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme elemanı mükellefi uzlaşmaya davet edebilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada herhangi bir davet söz konusu değildir (İnaltonç, 2012:34).

#### **2.1.2.4.2.10.5. Komisyonların Oluşumu ve Yetkileri Bakımından**

Tarhiyat sonrası uzlaşma ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın en belirgin farklılığı uzlaşma komisyonları ile bu komisyonların yetkileri konusunda görülmektedir (Yavuz, 1994:103).

Bilindiği gibi, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonu illerde; vergi dairesi başkanı veya temsil edeceği grup müdürünün başkanlığında vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur (Oktar, 2012:155). İlçelerde ise malmüdürü veya varsa bağımsız vergi dairesinin başkanlığında iki vergi memurundan oluşmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi inceleme raporları vergi dairesine henüz intikal etmediğinden, uzlaşma inceleme aşamasında yapılmaktadır. İşte bu aşamada tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, incelemeyi yapan ekibin merkezi ya da mahalli inceleme elemanı olup olmasına göre farklılık göstermektedir. Eğer inceleme elemanı merkezi nitelik taşıyorsa, komisyon, incelemeyi yapan ekibin başkanının başkanlığında (incelemeyi ekip başkanının yapması halinde, en kıdemli inceleme elemanının başkanlığında) aynı ekipten iki inceleme elemanının katılımıyla oluşur. Bu komisyonlara defterdar, gelir müdürü, ilgili vergi dairesi müdürü gibi idari elemanlar katılmazlar (Yavuz, 1994:103). Eğer, inceleme, mahalli inceleme

elemanları tarafından yapılıyorsa, oluşturulacak komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile gelir müdürlüğü görevini ifa eden müdürden oluşur (Oktar, 2012:162).

Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi ve ceza tutarı yönünden herhangi bir sınırlama yoktur. Yani, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları üzerinde uzlaşacakları vergi ve ceza miktarı yönünden sınırsız yetkiye sahiptir. Ancak, tarhiyat sonrası uzlaşmada, vergi ve ceza miktarı yönünden, il ve ilçe komisyonları ile merkezi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi ve cezanın miktarı belirli sınırlamalara tabi tutulmuştur (Çetin, 2012b:212).

#### **2.1.2.4.2.10.6. Uzlaşmama Durumunda Dava Açma Süresi Bakımından**

Yapılan görüşmeler sonucu tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği değil, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihi esas alınarak, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma yoluna gidilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise, uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılması yoluna gidilir. İhbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren uzlaşma görüşmesinin 15 günden daha önce yapılması durumunda, başvuru süresi 15 günden daha fazla olabilmekte, sonuçta, toplam süre, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olmaktadır (Çetin, 2012b:211-212).

### **2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözülmesi**

#### **2.2.1. Vergi Yargısı Kavramı ve Vergi Yargısının Gelişimi**

Vergi yargısı, vergi ile ilgili konularda kendisine intikal eden uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmakla görevli olan örgütlenmiş bir sistemdir.

Türk idari yargı sistemine önemli yenilikler getiren üç yasa, 06.01.1982 tarihinde kabul edilip, 20.01.1982 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’dur (Turmangil, 1982-1987:125).

Vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarında çözümüne ilişkin usul ve esaslar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu nedenle, vergilendirmeye ilişkin işlemler ile diğer idari işlemlerin yargılanmasında aynı usul hükümleri geçerlidir. Türkiye'de 1982 yılında yapılan düzenlemelerle bugünkü vergi yargısı sistemi oluşturulmadan önce, vergi uyuşmazlıkları, esas itibariyle vergi idaresinin bünyesinde kurulan komisyonlar tarafından çözümleniyordu. Komisyon kararlarına karşı ise Danıştay'a başvurulabiliyordu. Dolayısıyla 1982 yılına kadar ülkemizde bugünkü manada ilk derece mahkemeleri bulunmuyordu (Pehlivan, 2011:118-119)

Ülkemizde, idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi benimsenmiştir (Armağan, 2009:202).

### **2.2.2. Vergi Yargısının İşlevi**

Vergi yargısının asli (birincil) ve tali (ikincil) işlevler olmak üzere iki ayrı işlevi bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözüme bağlanması, vergi yargısının asli işlevi, düzenleyici işlevi olarak da nitelendirilen hukuki içtihat yaratma işlevi ise ikincil işlevidir (Oktar, 2012:396).

Vergi yargısı, bir yandan vergisel uyuşmazlıkları çözümlene görevini yerine getirirken diğer yandan da vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında hukuka uygun olarak çıkar dengesini kurmaya ve korumaya çalışmaktadır (Armağan, 2009:202).

### **2.2.3. Yapılan İşlemlerin İdari Davaya Konu Olabilme Şartı**

Vergi idaresiyle mükellefler arasında ortaya çıkacak uyuşmazlığın idari davaya konu olabilmesi için; uyuşmazlığın kaynağının idari işleme dayanması gerekmektedir. Yani, idarenin idari bir işlem niteliğine haiz irade açıklaması olmalı ve bu açıklamanın da icrailik ve yürütülmesi zorunlu işlem vasıflarını taşıması gerekir. O halde idarenin kişilerin hak alanında değişiklik meydana getiren her türlü irade açıklamaları işlem olarak değerlendirilecektir.

Anayasamızın "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." şeklindeki 125. maddesi yargısal süreç açısından işlemin muhataplarına en üst düzeyde

hukuki güvence yaratmıştır (Şenyüz, 1993:214-215). Zaten, hukuk devleti ilkesi de idarenin bütün eylem ve işlemlerinin yargı denetimi altında tutulmasını gerektirir (Çağan, 1971:183).

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesine göre; vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır (Bayraklı, 2011:192).

## **2.2.4. Vergi Yargısında Görevli Mahkemeler**

### **2.2.4.1. Vergi Mahkemeleri**

Vergi mahkemeleri vergi uyuşmazlıklarında görevli ilk derece yargı mercileridir. 2576 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre; bu mahkemeler, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı'nca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Mahkemelerin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde İçişleri, Maliye ve Gümrük ve Ticaret Bakanlıklarının görüşleri alınır. Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, aynı bakanlıklarının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karar verilir. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi olması halinde, bu mahkemeler arasındaki iş bölümü Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca belirlenir.

Vergi mahkemelerinde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları başkan ve iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekâlet eder.

2576 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre; vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklar ile bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Kanun'un 7. maddesinde de vergi mahkemelerinin ilke olarak kurul halinde görev yaptığı belirtilmiştir. Ayrıca, uyuşmazlık miktarı belli bir sınırı aşmayan davaların da vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlendiği ifade edilmiştir. Bu tür davaların hâkimler arasında dağılımına ilişkin esaslar, işlerde denge sağlanacak biçimde, mahkeme başkanı tarafından önceden tespit edilir.

#### **2.2.4.2. Bölge İdare Mahkemeleri**

2576 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre; bölge idare mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı'nca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Bu mahkemelerin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye ve Gümrük ve Ticaret Bakanlıklarının görüşleri alınır. Bölge idare mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, aynı bakanlıkların görüşleri alınarak Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karar verilir.

Kanun'un 3. maddesine göre; bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca atama yapılır. Bu mahkemeler gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilirler. Bu kurulların oluşumu, aralarındaki işbölümü ile kurullara kimin başkanlık edeceği Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca belirlenir.

Bölge idare mahkemelerinin kuruluşunu düzenleyen Kanun'un 8. maddesine göre; bu mahkemeler yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar. Bu mahkemeler, ayrıca, yargı çevrelerindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar ve diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirirler (Oktar, 2012:397-399).

Bölge idare mahkemelerinin oluşumunu yeniden düzenleyen Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun Tasarısı, TBMM Genel Kurulu'nda, "kamuoyunda yeni yargı" paketi olarak bilinen TCK ile kabul edilerek yasalaştı. Eskiden idare ve vergi mahkemelerinin kanunla belirlenen bazı kararlarına karşı yapılan "itiraz" başvurularını "kesin" olarak karara bağlayan bölge idare mahkemeleri, yeni düzenlemeye

göre; idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı yapılan “istinaf” başvurularını inceleyerek karara bağlayacaktır. Şu anki mevcut uygulamada, 25 ilde bölge idare mahkemesi bulunmaktadır. Yapılan düzenlemeyle, istinaf incelemesi yapacak olan bölge idare mahkemelerinin sayısı azaltılacak ve ihtiyaca göre bölge idare mahkemesi kurulacaktır. Mevcut uygulamada bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşan bölge idare mahkemeleri, “daire”lerden oluşacaktır. İstinaf incelemesi yapacak olan bölge idare mahkemelerinde en az bir idare ve bir vergi dairesi bulunacaktır. Daireler bir başkan ve iki üye ile toplanıp oy çokluğuyla karar verecektir.

Bölge idare mahkemelerine gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak daire sayısı artırılarak, bu daireler arasında ihtisaslaşma sağlanması amaçlanmaktadır. Bölge idare mahkemeleri; başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, adalet komisyonu ve müdürlükler şeklinde teşkilatlanacaktır.

İdare ve vergi mahkemelerinin 2577 sayılı Kanunun 45. maddesinde sayılan konularda verdikleri kararlar kesin olacaktır. İdare ve vergi mahkemelerinin diğer tüm kararlarına karşı yeni getirilen bölge idare mahkemeleri nezdinde “istinaf yolu”na gidilmesi mümkündür. Yapılan düzenlemeyle, “itiraz yolu” kaldırılmaktadır.

İstinaf incelemesi sonucu verilecek kararlardan sadece 2577 sayılı Kanun’un 46. maddesinde sayılanlar hakkında “temyiz yolu”na başvurulabilecektir. İdare ve vergi mahkemelerinin kesin olanlar dışındaki diğer tüm kararlarına karşı bölge idare mahkemeleri nezdinde “istinaf yolu”na başvurulabilecektir.

Benzer olaylarda, bölge idare mahkemelerince verilen kararlar arasında aykırılık ve çelişki bulunması halinde, her bölge idare mahkemesi nezdinde bulunan başkanlar kurulu, kendi görüşünü de belirterek bu durumu Danıştay Başkanlığı’na iletacaktır. Davanın tarafları ve ilgili bölge idare mahkemesi daireleri, bu konuda başkanlar kurulundan talepte bulunabilecektir. Danıştay, kararlar arasındaki aykırılık ve çelişkileri giderecektir.

İstinaf yargılamasında hem hukukilik denetimi hem de olay yönünden denetim söz konusudur. Bu durumda bölge idare mahkemeleri ilk derece yargı yerlerinin (idare ve vergi mahkemeleri) verdiği kararları hem hukukilik yönünden inceleyecek, hem de esasa girip olayı en baştan çözümleyebilecektir.

Bu durumda uygulamada kullanılan “itiraz” yolu, içeriğinde önemli bir değişiklik yapılmadan “istinaf” kanun yoluna çevrilmiştir. Esas bakımından bu iki olağan kanun yolu arasında fark bulunmamaktadır. Burada amaç, iki dereceli adli yargılamanın üç dereceli hale getirilmesi durumunda sistemler arası uyumun sağlanması ve istinafin ikinci derece yargılamanın yolu olmasıdır (Dil, 2014).

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız istinaf kanun yolu, ilk derece mahkemesi ile temyiz incelemesi arasında, ikinci derece bir denetim mekanizması ve kanun yoludur. İstinaf kanun yolunun uygulanması durumunda, ilk derece mahkemesinin kararından sonra, karar önce istinaf denetimine tabi tutulacak, istinaf denetiminden sonra temyiz yolu açıksa temyize başvurulabilecektir. İstinafta, iş ve nüfus yoğunluğuna göre, belirli bölgelerde teşkilatlanacak olan bölge adliye mahkemeleri, istinaf incelemesini yapacaklardır (Özekes, t.y.).

#### **2.2.4.3. Danıştay**

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir (DK, m. 1). Fransız Danıştay’ından örnek alınarak ilk olarak 1868 yılında kurulan Danıştay, son olarak 06.01.1982 tarihli ve 2575 sayılı Kanunla düzenlenmiştir (Oktar, 2012:399).

Danıştay 14’ü dava dairesi biri idari olmak üzere 15 daireden oluşmaktadır. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulmuş olup görüşme sayısı beştir. Kararlar çoğunluk esasına göre alınmaktadır. Her dairede yeteri kadar tetkik hâkimi bulunmaktadır (DK, m. 13). Danıştay’ın 15 dava dairesinden (3, 4, 7, 9. daire) dördü vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevlidir.

Ayrıca, Danıştay bünyesinde İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihadı Birleştirme Kurulu bulunmaktadır. Bu kurullardan vergi dava daireleri kurulunun görevi; temyiz kararına karşı vergi mahkemelerinin verdiği ısrarlı kararı nihai çözüme bağlamaktadır (Armağan, 2009:204).

Anayasa'ya göre Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merci olup, kanunda gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar (AY, madde 155/1).

Danıştay, Başbakan ve Bakanlar Kurulu'nca gönderilen kanun tasarıları, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek, tüzük tasarılarını incelemek, idari uyuşmazlıkları çözmek ve kanunda gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir (AY, madde 155/2) (Oktar, 2012:399).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. İDARİ AŞAMADA VE YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENEN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ SONUÇLARININ TARAFLAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 3.1. İdari Aşamada Çözömlenen Uyuşmazlıkların Sonuçlarının Taraflar Açısından Değerlendirilmesi

##### 3.1.1. Vergi Hatalarından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözömlenmesinin Taraflar Açısından Sonuçları

###### 3.1.1.1. Mükellef Açısından Düzeltme İşleminin Sonuçları

###### 3.1.1.1.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından

Uyuşmazlığın dava yolu yerine düzeltme yoluyla kısa sürede idari aşamada çözümlenmesi, mükellef üzerinde psikolojik yönden olumlu bir etki yaratmakta, mükellefi rahatlatmakta ve aynı zamanda uyuşmazlığa konu vergi ve cezaya ilişkin huzursuzluk ortadan kalkmaktadır. Böylece, uyuşmazlık da sona ermektedir.

###### 3.1.1.1.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi, emek ve zaman kaybını önlemektedir. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmemesi nedeniyle vergi mahkemelerinde dava açılması, daha sonra da bölge idare mahkemeleri ya da Danıştay'da uyuşmazlığın sürdürölmesi, önemli ölçüde emek ve zaman kaybına neden olmaktadır. Ayrıca, dava dilekçelerinin hazırlanması ve davanın izlenmesi için yapılan çeşitli giderler de uyuşmazlığın maliyetini artırıcı unsurlar olmaktadır. Vergi uyuşmazlığının idari aşamada düzeltme yoluyla çözümlenmesi sonucu, mükellefler söz konusu giderleri de yapmaktan kurtulmaktadırlar. Uyuşmazlığın bu yolla kısa sürede halledilmesinin mükellefi rahatlatıp dava giderlerine harcayacağı parasının da cebinde kalmış olma duygusunun onu mutlu edeceği aşikârdır.

### **3.1.1.1.3. Gecikme Faizi Ödemekten Kurtulma Bakımından**

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların, düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesinin, mükellef açısından doğurduğu diğer bir sonuç da, gecikme faizinin ödenmemesi yönündedir.

Mükellefin düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenebileceği uyuşmazlığı dava konusu yapması ve davayı da kısmen veya tamamen kaybetmesi durumunda, ihtilaflı kısmın kesinleşen ve ödenmemiş olan miktarı üzerinden, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin son gününü izleyen ayın başından itibaren, 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında bir faizi ödemek zorunda kalması söz konusu olabilecektir.

Uyuşmazlığın düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi sonucu, mükellef bu faizi ödemekten kurtulmuş olmakta ve maddi açıdan kazançlı çıkmaktadır.

### **3.1.1.2. İdare Açısından Düzeltme İşleminin Sonuçları**

#### **3.1.1.2.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından**

Uyuşmazlığın, düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi sonucu, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlık sona ermiş bulunmaktadır.

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenerek sona erdirilmesi sonucu, ortaya çıkan sorun başlangıçta halledilmiş olmakta, böylelikle idare, bir daha söz konusu uyuşmazlıkla ilgilenmekten kurtulmuş olmaktadır.

#### **3.1.1.2.2. İdarenin Mükellefler Üzerinde Yarattığı Güven Bakımından**

Vergi hataları mükellef tarafından yapılabileceği gibi vergi idaresi tarafından da yapılabilir. Vergi uyuşmazlığına konu olabilen hata, ya idare tarafından ortaya çıkarılmakta ya da mükellefin yazılı başvurusu üzerine düzeltme işlemlerine başlanılmaktadır.

İdarenin, ortaya çıkan hatayı, mükellefi yargı yoluna başvurmaya zorlamadan, kendi bünyesi içinde, düzeltme yoluyla gidermesi mükelleflerin idareye güven duymasını ya da güveninin artmasını sağlayabilecektir. Zaten mükellefin böyle bir hata durumunda idari aşamada çözümü tercih etmesi de idareye duyduğu güvenden kaynaklanmış olmalıdır. Aksi durumda yargı yolunu tercih etmesi kaçınılmazdır.

### **3.1.1.2.3. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından**

Vergi uyuşmazlığının düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesinin diğer bir sonucu da, idarenin olayın yargıya intikal etmesi durumunda, uğrayacağı emek ve zaman kaybını önlemesi olmaktadır.

Olayın idare açısından bir başka sonucu da, davayla ilgili harçlar ve bazı giderlerin uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi ile birlikte önlenmiş olmasıdır (Kızılot, 2004:139-141). Bunların yanı sıra, uyuşmazlığın idari aşamada kısa sürede halledilmesi ile yargı sürecinden kurtulan idare de personelini kendi işlemleri için daha verimli bir şekilde kullanabilme imkânına kavuşmaktadır.

### **3.1.2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Yerine Getirilmesinin Taraflar Açısından Sonuçları**

#### **3.1.2.1. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Mükellef Açısından Sonuçları**

##### **3.1.2.1.1. Vergi Suç ve Cezasını Önlemesi Bakımından**

Beyana dayanan vergilerde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili makamlara bildiren mükelleflere (360. maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dâhil), vergi ziyası cezası uygulanmamakta, düşük oranlı bir pişmanlık zammı alınmakla yetinilmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan uyuşmazlıkları idari aşamada çözümlenmesi nedeniyle, vergi suç ve cezalarının uygulanmasını önlemektedir. Vergi suç ve cezasının uygulanmasının, pişmanlık ve ıslah müessesesi ile önlenmesi sonucu yargı aşamasında sürdürülmesi söz konusu olan uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmekte, mükellefler de uyuşmazlığa konu sorunlarından kurtulabilmektedirler.

Ancak, pişmanlık müessesesinden yararlanabilmek için yalnızca dilekçeyi ve beyannameyi vermek yeterli olmayıp, tahakkuk ettirilen vergilerin de, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen oranda hesaplanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte, dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün

içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu yönüyle pişmanlık müessesesi, ceza hukukundaki faal nedametle ön ödeme müesseselerinin bir karışımı olarak ortaya çıkmaktadır.

### **3.1.2.1.2. Vergi Uyuşmazlığını Önleme Bakımından**

Vergi beyannamelerinin süresinde verilmesi esastır. Beyannamelerin kanuni süre ve ek süre geçtikten sonra verilmesi durumunda, beyanname hiç verilmemiş sayılmakta ve dönem matrahının re'sen takdir yoluyla belirlenmesi gerekmektedir. Takdir olunan matrah üzerinden salınan vergiye de vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır.

Bu aşamada mükelleflerin, hem takdir olunan matrahın yüksek oluşuna, hem de cezalara itirazı söz konusu olabileceğinden, uyuşmazlık yargı mercilerine intikal ettirilmekte ve mükellefler yıllarca bu uyuşmazlıkla uğraşmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, yukarıda açıklanan uygulamayı önleyebilen ve uyuşmazlığı idari aşamada çözümleyen bir müessese olduğundan, uygulamada bu yönüyle ayrı bir etkinliği vardır. Beyannamelerin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilmesi ve tahakkuk ettirilen vergi ile pişmanlık zammının da süresi içinde ödenmesiyle, vergi uyuşmazlığı çözümlenmiş olmakta, bu nedenle de, uyuşmazlığın yargı mercilerine intikali önlenmiş olmaktadır. Mükellefin pişmanlık duyarak bunu dilekçeyle vergi dairesine bildirmesi mükellefe yadsınamayacak faydalar sağlamaktadır.

### **3.1.2.1.3. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderleri Önlemesi Bakımından**

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin, mükellef yönünden ortaya çıkardığı diğer bir sonuç da emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri önlemesidir. Uyuşmazlığın, pişmanlık hükümlerine göre idari aşamada çözümlenmesi sonucu, mükellefler yargı mercilerine başvurma ve dava aşamalarında karşılaşıacağı emek ve zaman kaybından kurtulmaktadırlar. Mükellef, bunların yanı sıra ayrıca dava dilekçesinin hazırlanması, davanın açılması, müşavirlik veya avukatlık vb. giderlerden de kurtulabilmektedir. Bunun yanı sıra, uyuşmazlığın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda ödenecek olan gecikme faizinden de kurtulmuş olunmaktadır. Görüldüğü gibi mükellefin uyuşmazlığı bu müessesesyle halletme yoluna gitmesi, ona maddi yönden önemli derecede faydalar sağlamaktadır.

#### **3.1.2.1.4. İyi Niyetli Mükellefleri Koruması Bakımından**

Mükellefin, vergi beyannamelerini süresi içinde vermemeleri oldukça önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bunlardan, başta geleni, vergi cezaları konusundadır. Beyannamesini süresi içinde vermeyen mükellefler adına; önce iki kat birinci derecede usulsüzlük cezası kesilmekte, daha sonra da dönem matrahının re'sen takdir olunan matrah üzerinden salınan vergiye de vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır.

Doğurduğu ağır sonuçlar, özellikle vergi ziyayına neden olma düşüncesi olmayan ve çeşitli nedenlerle beyannamelerini vermeyen iyi niyetli mükellefler yönünden ürkütücü olmaktadır. Bununla birlikte, pişmanlık ve ıslah uygulaması ile bir anlamda iyi niyetli mükellefler korunmuş olmakta ve kendiliklerinden beyanda bulunmaları durumunda bunlara vergi ziyayı cezası kesilmemiş olmaktadır. Ama, idarenin burada, mükellefin niyetini anlaması mümkün olmayacağından, bu müessese, kötü niyetli mükellefler açısından da aynı sonuçların meydana gelmesine yol açabilecektir.

#### **3.1.2.2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının İdare Açısından Sonuçları**

##### **3.1.2.2.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından**

Mükellefin, süresinde vermediği beyannameyi, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre vermesi ve vergileri de gecikme zammı ile birlikte vadesinde ödemesi durumunda, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır. Böylelikle, mükellefin yargı merciine başvurması da söz konusu olmadığından, uyuşmazlık idari aşamada sona ermiş olmakta, idare hem uyuşmazlığa konu vergiyi bir an önce tahsil etmekte, hem de yargı mercilerinde dava ile ilgilenme külfetinden kurtulmaktadır. Uyuşmazlığın kısa sürede halledilmesi ile idare de kendi işlemleri ile daha iyi ilgilenme imkânına kavuşmaktadır. Bu durumun da idarenin verimini artıracığı kuşkusuzdur.

##### **3.1.2.2.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderleri Önlemesi Bakımından**

Vergi uyuşmazlığının, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre idari aşamada çözümlenmesi sonucu, idare bu uyuşmazlığın yargı aşamasında sürdürülmesi sırasında uğrayacağı emek ve zaman kaybından da kurtulmuş olmaktadır.

Bunların yanı sıra, davanın izlenmesi ve savunma yapılması aşamalarında ve idarenin sonuçta haksız çıkması durumunda yapılacak bazı giderler de, vergi uyuşmazlığının pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre idari aşamada çözümlenmesi ile önlenmiş olmaktadır. Zaman açısından tasarruf sağlayan idare bu zamanını vergi incelemeleri vb. işlemler için kullanıp personelinin kalitesini artırabileceği gibi yargı yoluna gitmeyerek tasarruf ettiği miktar oranında da devleti gider kaybından kurtarmaktadır. Aynı zamanda tasarruf edilen zamanda daha çok mükellef incelemeye tabi tutulabileceğinden devletin vergi gelirlerinin artış gösterebileceği de yüksek bir ihtimaldir.

### **3.1.2.2.3. Takdir Komisyonlarının Yükünü Azaltmak Bakımından**

Beyannamelerin süresinde verilmediği durumlarda, vergi dairelerince, takdir komisyonlarına başvurulmak suretiyle, vergi matrahının bu komisyonlar kanalıyla belirlenmesi yoluna gidilmektedir. Takdir komisyonları, takdir edilmesi istenilen matrahı belli ölçü ve araştırmalara göre takdir etmekte ve kararın dayanağı olan hususları gerekçeli bir şekilde kararda belirtmektedir.

Süresinde verilmeyen beyannamelerin, bir kısmının pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre alınabilmesi, bu mükelleflerin, beyan edilmeyen matrahının re'sen takdir yoluyla belirlenmesini engelleyeceğinden, takdir komisyonlarının yükü de önemli ölçüde azalabilecektir. İş yükü önemli oranda azalan takdir komisyonlarının kalan işlemleri üzerinde daha dikkatli ve verimli bir şekilde çalışması olanaklı hale gelmektedir. Bu durumun da verginin doğru bir şekilde belirlenmesi için yapılan işlemlerin kalitesini yükselteceği kuşkusuzdur.

### **3.1.2.2.4. Vergiyi Tahsil Etme Bakımından**

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin, idare yönünden ortaya çıkardığı diğer bir sonuç da, zamanında tahsil edilmeyen verginin, beyanda bulunulduğu tarihten itibaren 15 gün içinde tahsilini sağlamasıdır. Bu uygulama ile idare, beyan edilmemesi durumunda, çeşitli nedenlerle, belki de hiç tahsil edemeyeceği vergiyi tahsil etmiş olmaktadır (Kızılot, 2004:194-197). Bu şekilde devletin kasasına hesapta olmayan bir verginin girebileceği de yüksek ihtimaldir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi de herhangi bir şekilde vergi ziyana neden olarak vergi kanunlarını ihlal eden mükellefleri vergi sistemi içinde tutabilmek ve hazinenin vergi kaybını önlemek amacıyla düzenlenmiştir (Aslıpek, t.y.).

#### **3.1.2.2.5. Düşük Beyanda Bulunmayı ya da Hiç Beyanda Bulunmamayı Önleme Bakımından**

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, hiç beyan edilmeyen ya da eksik beyan edilmiş bulunan matrah ya da matrah farkının beyan edilmesini sağlayabilen bir müessesedir.

Süresi içinde beyanda bulunmayan ya da düşük beyanda bulunan mükellefin, daha sonra kendiliğinden beyanda bulunması (pişmanlık müessesesinin olmaması durumunda) vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektirebileceğinden, mükelleflerin sonradan beyanda bulunma hevesleri kırılabilecek ve beyandan kaçınabileceklerdir. Pişmanlık ve ıslah uygulamasıyla, bu gibi durumlarda söz konusu cezaların kesilmemesi hükme bağlandığından, bu müessese bir yönüyle de yüksek beyanda bulunmayı desteklemiş ve cazip duruma getirmiş olmaktadır (Kızılot, 2004:197-198).

Vergi suç ve cezalarını ortadan kaldıran idari bir çözüm yolu olan bu müessese ile kanun koyucu, vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ziyana sebep olan mükelleflere yeni bir fırsat tanıyarak, bazı koşullarla ceza uygulamasından vazgeçmekte ve böylece mükellefleri vergi ziyana neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi idaresine bildirmeye özendirilmekte ve bu sayede vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmayı sağlamaktadır (Aslıpek, t.y.).

#### **3.1.2.2.6. İdare - Mükellef İlişkileri Bakımından**

İdare, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini belirli bir takvime bağlamıştır. Belirlenen süreler içinde beyanda bulunulmaması ya da eksik beyanda bulunulması gibi durumlarda, vergi cezası uygulanmasını gerektiren bir durum ortaya çıkmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile idare, mükelleflere bir anlamda hoşgörü göstermekte ve zamanında beyan etmedikleri ya da eksik beyan ettikleri matrahları ve buna ilişkin vergileri, cezasız bir şekilde beyan ederek ödemelerine olanak sağlamaktadır.

Kuşkusuz bu durum, idare ile mükellef arasındaki ilişkileri olumlu yönde etkilemekte; mükellefler, bazı ödevlerini eksik yerine getirmelerinden dolayı ortaya çıkan ceza uygulamasına yönelik olaydan, idarenin sağlamış olduğu kolaylık sayesinde kurtulabilmektedir (Kızılot, 2004:198).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile mükellef, kanunun sert hükümleri karşısında güç durumda ve yardımsız bırakılmadan, belirli bir hoşgörü ile idareye yaklaştırılıyor. Bu sayede, mükellefin vergiye karşı direnci kırılarak, vergi duygusu ve bilinci gelişmeye başlıyor (Civan ve Kutlar, t.y.).

### **3.1.2.2.7. Beyanname Verilmeme Nedeniyle Mükellef Hakkında İşlem Yapılmaması Bakımından**

Süresinde verilmeyen beyannamelerin, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre daha sonra verilmesi durumunda, beyanname süresi içinde verilmiş gibi kabul edildiğinden, beyannamenin süresinde verilmediği gerekçesiyle re'sen takdir yoluna da başvurulmadığı gibi vergi ziyai cezası da kesilmemektedir. Bu sayede beyannamesini süresi içinde veren mükellefle sonradan veren mükellef arasında pek bir fark kalmadığı görülmektedir.

### **3.1.3. Cezalarda İndirim Müessesesinin Uygulanmasının Taraflar Açısından Sonuçları**

#### **3.1.3.1. Mükellef Açısından İndirimli Ödemenin Sonuçları**

##### **3.1.3.1.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından**

Mükelleflerin, adlarına salınan vergi ile kesilen cezaya ilişkin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ya da uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre indirimli ödeme isteminde bulunmaları sonucu, belirlenen vade içinde vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmını ödemeleri sonucu, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır.

Vergi ve cezayı ödeyen mükellefin yargı merciine başvurması da söz konusu olmadığından uyuşmazlık idari aşamada son bulmuş olmaktadır.



### **3.1.3.1.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderleri Önlemesi Bakımından**

Vergi aslının ve buna ilişkin gecikme faizinin tamamı ile cezanın bir kısmının, indirimli ödeme hükümlerine göre ödenmesi sonucu, uyuşmazlık sona erdiğinden, mükellefin söz konusu vergi ve cezalarla ilgili sorunuyla daha fazla uğraşmasına gerek kalmayacaktır. Böylelikle, mükellefin hem emek ve zaman kaybı olmayacak hem de dava açılması gerekmeyeceğinden, müşavirlik, harç, avukat vb. giderleri de olmayacaktır.

### **3.1.3.1.3. Cezanın Önemli Bir Kısmının Ödenmemesi Bakımından**

İndirimli ödeme uygulaması ile mükellef, cezanın önemli bir kısmını ödemekten kurtulmaktadır. Cezanın türüne ve cezada indirim isteminde bulunma sayısına göre, cezanın yarısı ya da üçte biri indirildiğinden, mükellefler, cezanın önemli bir kısmını ödemekten kurtulmaktadır. Ayrıca uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmesi ve mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda, daha fazla tutar ödeme riskinden de, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi ile kurtulan mükellef psikolojik yönden de rahatlamış olmaktadır.

### **3.1.3.1.4. Vergi Aslı ile Cezanın İndirimden Sonraki Kısmının Vadesinde Ödenmemesinin Mükellef Aleyhine Olması Bakımından**

Cezada indirim isteminde bulunan mükellefin, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını belirlenen vadeye kadar ödememeleri durumunda, aleyhlerine bir durum ortaya çıkmaktadır. Vadesi içinde, söz konusu ödemelerin yapılmaması durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlandırılmamakta ve vergi aslı ile cezanın tamamını ödemek zorunda kalmaktadırlar. Yani söz konusu ödemelerin zamanında yapılmaması durumu eski haline getirir. Bu açıdan bakacak olursak, burada idare tarafından mükellefe sunulan imkânın mükellef tarafından iyi değerlendirilmesi gerekir.

### **3.1.3.1.5. Ödeme Süresinin Uzayabilmesi Bakımından**

İndirimli ödeme uygulamasının, mükellef yönünden doğurduğu diğer bir sonuç da, ödeme süresinin teminat gösterilmesinde üç ay daha uzamasıdır.

Böylelikle, teminat gösteren mükellef vergi dairesine yapacağı ödemeyi, üç ay daha geciktirerek, ödemeye ilişkin finansman sorununun çözümünü kolaylaştırabilmektedir.

### **3.1.3.2. İdare Açısından İndirimli Ödemenin Sonuçları**

#### **3.1.3.2.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından**

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, mükellefin vergi dairesine başvurarak vergi aslının ve gecikme faizinin tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmını vadesinde ödeyeceğini belirtmesi ve vadesinde de bu vergi ve cezayı ödemesi durumunda, uyuşmazlık idare yönünden sona ermiş olmaktadır.

Uyuşmazlığın, cezalarda indirim yoluyla sona ermesi sonucu, mükellefin yargı yoluna başvurması da söz konusu olmadığından, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır.

#### **3.1.3.2.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından**

Cezada indirim yoluyla uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesinin, idare açısından ortaya çıkardığı diğer bir sonuç da, bu uygulamanın, emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri önlemiş olmasıdır.

Mükellefin yargı yoluna başvurması durumunda, idare de, mükellefin dava dilekçesine karşı savunma hazırlayacak ve bir Hazine avukatının da, dava ile ilgilenmesi söz konusu olabilecektir. Ayrıca, idare açısından, davanın sonuçlanma durumuna göre, harç vb. giderler yapması ya da mükellefin bu tür giderlerini üstlenmesi de söz konusu olabilecektir. Uyuşmazlığın, cezada indirim yoluyla çözümlenmesi, bu sorunları ortadan kaldırmaktadır.

#### **3.1.3.2.3. Vergi Aslı ve Gecikme Faizinin Tamamı ile Cezanın Kısmen Tahsil Edilmesi Bakımından**

Mükellefin indirimli ödeme yoluna başvurması ve bunun gereklerini yerine getirmesi sonucu, idare, vergi aslının ve gecikme faizinin tamamı ile cezanın önemli bir kısmını tahsil etmiş olmaktadır.

Mükellefin uyuşmazlığa konu vergi ve cezayla ilgili olarak, dava açması ve sonucunda haklı çıkması yani davayı kazanması durumunda, idarenin bu vergi ve gecikme faizi ile cezayı tahsil edememesi de söz konusu olabilecektir. Aynı durum, herhangi bir af

yasasının çıkması nedeniyle, vergi aslının ve gecikme faizinin bir kısmı ile cezanın tamamının odenmemesi şeklinde de, idare aleyhine bir sonuç doğurabilir. Böylelikle, idarenin, indirimli ödeme uygulamasıyla; belki de ileride hiç tahsil edemeyeceği vergi ve gecikme faizi ile cezayı, kısmen dahi olsa tahsil etmesi söz konusu olmaktadır. Bu müesseseye sayesinde idare bu risklerden kurtulmakta ve alacağına kısa yoldan kavuşmuş olmaktadır (Kızılot, 2004:198).

#### **3.1.3.2.4. Mükellefin Vadesinde deme Yapmaması Bakımından**

Mükellefin, vergi aslı ve gecikme faizi ile cezanın indirimden sonraki kısmını ödememesi durumunda, idare, tarh kayıtları üzerinden yaptığı terkin işleminden vazgeçerek, vergi aslı ve gecikme faizi ile cezanın tamamının tahsili yoluna gidecektir. Yani, mükellefin indirimli ödemeden yararlanabilmesi için; vergi aslı ile gecikme faizini ve cezanın indirimden sonraki kısmını vadesinde ödemesi gerekmektedir. Mükellefin vergi aslı ile gecikme faizi ve cezanın büyük bir kısmını vadesinde ödemesi durumunda da, indirimli ödemeden yararlandırılması söz konusu değildir. Bu gibi durumlarda, ödediği vergiye isabet eden cezanın tutarı üzerinden de herhangi bir indirim yapılmaz. Başka bir anlatımla, bu konudaki uygulama, uzlaşma sonrası yapılacak ödemeye ilişkin uygulamadan farklıdır. Uzlaşmada, uzlaşılan tutarın kısmen ya da tamamen ödenmemesi durumunda da, uzlaşma geçerli olup, ödenmeyen kısım üzerinden gecikme zammı hesaplanması yoluna gidilmektedir. Cezada indirim uygulamasında ise, mükellefin, indirim sonrası ceza ile vergi aslının ve gecikme faizinin tamamını vadesinde ödememesi durumunda, mükellef, indirimli ödeme uygulamasından yararlandırılmamakta ve yapılan indirim geçersiz sayılarak; cezanın tamamının ödenmesi yoluna gidilmektedir (Kızılot, 2004:157-159). Mükellef açısından değerlendirilecek olursa; ödeme süresi konusunda bu kadar katı davranılması mükellefin şevkini kırııcı yöndedir. Mükellefin o anki durumda vergi borcunu ödeme durumu olmayabileceği için mükellef, bu müesseseden yararlanma imkânını da kaybetmektedir.

### **3.1.4. Uzlaşma Müessesesinin Uygulanmasının Taraflar Açısından Sonuçları**

#### **3.1.4.1. Mükellef Açısından Uzlaşma Uygulamasının Sonuçları**

##### **3.1.4.1.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından**

Görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanırsa; uyuşmazlık kesin olarak çözümlenmiş olur (Erdem, 2009:131). Yani, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşma sağlanan konular hukuki anlamda kesinlik kazanır (Erdem, 2007b:178). Dolayısıyla, uzlaşma sonrası, mükellefin de yargıya başvuru hakkı kalmadığı için uyuşmazlık sona erer. Uyuşmazlığın sona ermesiyle mükellefin de psikolojik olarak rahatlamış olması kaçınılmazdır (İnaltonç, 2012:31).

##### **3.1.4.1.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından**

Mükellef dava yoluna gitmeyip, uyuşmazlık, uzlaşma yolu ile çözüme kavuşturulduğunda maddi yönden önemli bir tasarruf sağlanmaktadır. Mükellef uyuşmazlığın çözümünde uzlaşma yolunu tercih etmesi durumunda yapacağı dava açma masraflarından kurtulmuş olmaktadır. Aynı zamanda yargı aşamasındaki çözüm sürecinin idari aşamaya nazaran uzun sürmesi mükellefin zaman açısından da kayba uğramasına neden olur. Mükellef dava yolu yerine uzlaşma müessesesini seçtiği takdirde; hem emek ve zaman açısından hem de maddi ve manevi açıdan kazançlı çıkmaktadır (Aksoy, 1990:125).

##### **3.1.4.1.3. Risk Almayı Önleme Bakımından**

Mükellef, vergi uyuşmazlığını yargı aşamasında çözüme kavuşturma yolunu tercih etme hakkına sahiptir. Ancak, mükellef ve ceza muhatapları, artan gecikme faizi oranları dolayısıyla davayı kaybetmeleri halinde ağır bir yük altında kalacaklarından, uzlaşmayı tercih etmektedirler. Uzlaşma, risk almak istemeyen mükellefler tarafından tercih edilen bir orta yoldur (Aksoy, 1993:304).

##### **3.1.4.1.4. Ödenecek Olan Vergi veya Cezanın Önemli Bir Bölümünden Kurtulma Bakımından**

İdare, mükellefin dava açıp davayı kazanma riskinden dolayı uzlaşmaya yanaşmakta ve böylece, alacağı vergi ve cezanın önemli bir kısmından vazgeçebilmektedir.

Yapılan karşılıklı görüşmelerle uyuşmazlık çözülmekte ve ödenecek vergi ve ceza miktarı kararlaştırılmaktadır (Kotay, 2008:102-103). Uzlaşma sayesinde mükellef ödeyeceği vergi ve cezanın önemli bir bölümünden kurtulmuş olmaktadır (Arslan, 2006:283).

#### **3.1.4.1.5. Mükellef Psikolojisi Bakımından**

Mükellefler açısından vergi önemli bir sorundur. Paranın çekiciliği mükellefi vergi ödevlerini yapma konusunda zorlamaktadır. Mükellefin, vergisini ödememesi veya geciktirerek ödemek istemesi vergi uyuşmazlıklara neden olur (Bayraklı, 2011:4). Gittikçe artan faiz ve kesilen cezalar mükellefi psikolojik olarak bunalıma sokar. Yargı yolunun riskini göze alamayan mükellef uzlaşma yolunu seçtiğinde, vergi uyuşmazlıkları kısa sürede hallolur ve böylece mükellefler de üzerlerindeki baskıdan kurtulmuş olurlar. Borçlu olmanın sıkıntısından kurtulan mükellefler, psikolojik olarak da kendilerini rahat ve güvende hissederler (Yasin, 2009:57).

#### **3.1.4.1.6. Mükellefin İdareye Olan Güveninin Artması Bakımından**

Vergi uygulamasında mükellef veya ceza sorumlularının bazı tereddütleri varsa, incelemede bulunan farklar komisyonda görüşülürken mükellef ikna olmakta, bu tereddütler giderilmektedir (Aksoy,1993:304).

İdare ile mükelleflerin, uyuşmazlığın çözümünde karşılıklı olarak yüz yüze görüşebilme ve düşülen görüş ayrılıklarını tartışabilme imkânları vardır. Uzlaşma müessesesi ile sağlanan bu imkân sayesinde tarafların birbirlerine karşı olan güveni artmaktadır. Bu durum mükellefi psikolojik açıdan da olumlu yönde etkiler. Görüşme sonucu uzlaşma sağlanmasa dahi, bu durumun, ileride yargı aşamasındaki uyuşmazlık çözümünü hızlandırmak ve açıklığa kavuşturmak konusunda katkı sağlayabileceği söylenebilir.

#### **3.1.4.1.7. Mükellefi Bilgilendirme Bakımından**

Uzlaşma sayesinde mükellef ile idare, uyuşmazlığı çözme konusunda bir araya gelerek, konuyu karşılıklı olarak tartışma olanağına sahip bulunmaktadır. Bu sayede uzlaşma kurumu mükellef açısından eğitici olmaktadır. Uzlaşma sağlanmasa da mükellef konu hakkında kendisine gerekli birçok bilgiyi edinebilir (Aksoy, 1990:125). Karşılıklı

görüşme sonucunda idarenin konu hakkındaki düşüncelerini öğrenen mükellefin aynı hataları tekrarlamamak konusunda çaba gösterebileceği de unutulmamalıdır.

### **3.1.4.2. İdare Açısından Uzlaşma Uygulamasının Sonuçları**

#### **3.1.4.2.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından**

Uzlaşma sayesinde idare ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar yargı yoluna başvurmadan önce, idari aşamada, taraflarca konuşulup görüşülerek halledilmiş olur. Yani verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak uyuşmazlık çözümlenmiş olmaktadır (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi/vergi-uyusmazliklari.html>). Bu sayede, vergi idaresi de, modern vergiciliğin gereği olarak mükellefle devamlı uyuşmazlık içinde olmaktan kurtulmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014:104). Uyuşmazlığın çözümlenmesi ile rahatlayan vergi idaresi personeli de başka işlemleriyle daha rahat bir şekilde ilgilenebilecektir.

#### **3.1.4.2.2. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından**

Uyuşmazlığın uzlaşma yolu ile çözümlenmesi sonucu idare de dava açma zahmetinden ve risk almaktan kurtulmaktadır. İdare dava açma yoluna gittiği zaman doğal olarak bazı giderlere katlanmak zorunda kalacaktır. Davanın uzun sürmesi zaman kaybına neden olmakta ve idarenin alacağına da değer kaybına uğramasına neden olmaktadır. Bu yüzden idare de uzlaşmaya sıcak bakmaktadır. Uyuşmazlık uzlaşma yolu ile çözümlendiğinde idare de emek ve zaman kaybından kurtulmuş olmaktadır.

#### **3.1.4.2.3. Risk Almayı Önleme Bakımından**

Mükellef uyuşmazlığı uzlaşma yoluyla halletmek istemeyip dava açma yoluna gittiği zaman, davayı kazanma ihtimali idare açısından risk taşımaktadır. Mükellef davayı kazandığı zaman, idare vergi alacağından vazgeçmek zorunda kalmaktadır. Bunun farkında olan idare uyuşmazlığı uzlaşma yoluyla halletme konusunda istekli davranabilmekte ve uzlaşma sağlandığında da belki de hiç elde edemeyeceği vergi ve cezayı kısmen dahi olsa tahsil etmiş olmaktadır (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi/vergi-uyusmazliklari.html>). Böyle bir risk olmasaydı tahsil etmek istediği vergiyi maksimum seviyede tutmak isteyen idarenin uzlaşmaya sıcak bakması beklenemez.

#### **3.1.4.2.4.Vergi veya Cezanın Önemli Bir Kısımından Vazgeçme Bakımından**

Vergi uygulamalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların uzun süre devam etmesi kuşkusuz hem mükellef hem de idare açısından istenmeyen bir durumdur. Çünkü, uyuşmazlık devam ettiği sürece huzursuzluk da sürecektir.

Vergi idaresi, vergi işlemlerini düzenleyen birim olduğundan son derece yoğun çalışmak zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla, uyuşmazlığın kısa sürede halledilmesi mükellefin olduğu kadar idarenin de işine gelir. Bunun yanı sıra, vergi idaresi, alacağı verginin şüpheli hale gelmeden biran önce tahsilini isteyeceği için uzlaşmaya sıcak bakması muhtemeldir. Bunun için; vergi idaresi, uzlaşma sırasında, kanunen alınması gereken vergi ya da cezanın önemli bir kısmından vazgeçebilmekte, bunun karşılığında ise vergi alacağını kısa sürede tahsil etme imkânına kavuşmaktadır (Arslan, 2006:283).

#### **3.1.4.2.5. İdarenin Alacağının Tahsilinin Hızlanması ve Şüpheli Hale Gelmesinin Önlenmesi Bakımından**

Vergi uyuşmazlığının uzlaşma yolu ile çözümlenmesinde idare bir kısım vergi ve ceza alacağından vazgeçmek suretiyle geriye kalan alacağını kısa sürede tahsil etme imkânına kavuşmaktadır. Böylece alacağın şüpheli hale gelmesi ve değer kaybetmesi de önlenmiş olmaktadır (Aksoy, 1990:125). Aynı zamanda kamu alacağının hızlı tahsili nedeniyle, idarenin etkinliği artmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014:104).

#### **3.1.4.2.6. İdare-Mükellef İlişkisi Açısından**

Uzlaşma müessesesi mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin yara almasına engel olur. Uyuşmazlığın karşılıklı görüşme yoluyla çözüme kavuşturulması sonucu, vergi idaresi ile mükellef arasında husumetin oluşması engellenmiş olur (Bayraklı, 2011:126).

Mükellef ve ceza muhatapları, vergi davasının risklerinden ve benzeri tereddütlerden kurtulmak için uzlaşma yolunu tercih etmektedir. Mükelleflerin bu gibi endişelerin psikolojik etkisinden kurtulmak adına uzlaşmada samimi ve istekli davranmaları sonucu, vergi idaresi ile aralarında bir güven ortamı oluşmaktadır.

Uzlaşma müessesesinde, uyuşmazlığın çözümünde mükelleflerin de desteği alınarak işlemlerin en doğru şekilde yapılmasına katkıda bulunulur (Armağan, 2007:176).

Ayrıca, inceleme elemanlarının düzenlediği raporlar, bu müessese dolayısıyla, inceleme elemanlarından oluşan komisyonda; hem uzlaşma öncesi hem de uzlaşma toplantısı sırasında, mükellef iddiaları açısından yeniden değerlendirilme imkânına sahiptir. Bu sayede, birçok hususta, vergi yönetimi mükellefin ne düşündüğünü ve görüşlerini öğrenerek olayı başka açılardan değerlendirebilir. İdarenin, olayı mükellef görüşleri açısından başka yönden görmeye çalışması mükellef ve idare ilişkilerini geliştirir (Aksoy, 1993:304).

### **3.2. Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların Sonuçlarının Taraflar Açısından Değerlendirilmesi**

#### **3.2.1. Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların Mükellef Açısından Sonuçları**

##### **3.2.1.1. Anlaşmazlığın Sona Ermesi Bakımından**

Mükellef vergi ile ilgili uyuşmazlığı idari aşamada çözmek yerine yargı yoluna gitmeyi tercih edebilir. Ayrıca, mükellef idari aşamada sorunu çözüme kavuşturamamış da olabilir. Bu yüzden yargıya intikal eden uyuşmazlık, yargı organları aracılığı ile çözüme kavuşturulmak durumundadır.

Vergi hukuku alanına giren alacaklar, borçlar ve diğer mükellefiyetlere ilişkin anlaşmazlıklar, vergi yargı organlarında görüşölüp karara bağlanır. Aynı zamanda, vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar da yargı organlarında çözüme bağlanır. Kısaca, vergi uyuşmazlıklarını çözmek yargı organlarının görevidir ve hiçbir yargı organı ve mahkeme bu görevden kaçamaz. Bu nedenle, uyuşmazlığın kesin olarak çözüme kavuşturulması mükellefi de bu baskıdan kurtarmış olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014:17).

##### **3.2.1.2. Mükelleflerin Yargıya Duydukları Güvenin Artması Bakımından**

Mükellef tarafından yargıya getirilen vergi uyuşmazlıkları bağımsız mahkemelerce çözümlenerek uyuşmazlık sona erdirilir. Mahkemelerin bağımsız ve hâkimlerin de çeşitli hukuki güvencelere sahip olması demek; hâkim ve savcılara karar verme aşamasında hiç kimsenin emir verememesi ve mahkemelerin de hiçbir kurumun tesiri altında kalmaması demektir. Yani, hâkimler uyuşmazlıkları çözümlerken, yasa hükümleri doğrultusunda kendi vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.



Açık olmayan, farklı anlamlar yüklenebilecek kararlar ile hüküm fıkrasında birbiri ile çelişen kararlar söz konusu olduğunda, mükellefin, bu kararların açıklanmasını yargı organlarından isteme hakkı vardır. Yani, mükellef, kararı veren mahkemeden (Danıştay, BİM ve vergi mahkemeleri), kararın yerine getirilmesine kadar geçen süre boyunca yargılamanın her aşamasında açıklama isteyebilme olanağına sahiptir. Bu imkâna sahip olmak mükellefin yargıya olan güvenini artırır. Çünkü, mükellefin konu hakkındaki tereddütleri giderilmiş olmaktadır (Bayraklı, 2011:165,312-313). Bütün bu imkânların yanı sıra, vergi hâkimleri, inceleme yaparken tarafların ileri sürdüğü hususlarla bağlı kalmayarak, olayın aydınlanması ve ortaya çıkarılması için gerek gördüğü hususlarda, kendileri, araştırmayı genişletip derinleştirebilmektedir. Vergi mahkemesi, vergi uyuşmazlığını çözümlerken, taraflardan ve ilgililerden belirlenen yasal süre içinde lüzumlu gördüğü evrak ve belgelerin gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini talep edebilir (Aksoy, 1990:203). Uyuşmazlığın her iki tarafın da adaletinden ve tarafsızlığından şüphe duymadığı bir organ tarafından çözülmesi mükellefe de güven aşılır. Çünkü, taraflardan biri kamu gücünü kullanan idari bir birim iken, diğeri vergi yükümlüsü kişi olmasına rağmen, mahkeme karşısında her ikisi de eşittir. Yargı organlarının böyle tarafsız bir şekilde hareket etmeleri, en adil çözümün şüphesiz yargı organları tarafından verildiğini kanıtlar niteliktedir.

### **3.2.1.3. Hukuki Güvenlik Sağlama Bakımından**

Anayasa'ya göre mahkemeler görev ve yetkisi içindeki davalara bakmaktan kaçınamazlar. Anayasa'da "hak arama hürriyeti" madde başlığında bu konu şöyle düzenlenmiştir: "Herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz."

Kişiler, vergi idaresinin işlemlerine karşı hukuka aykırılık iddiası ile mahkemeye başvurduğunda, mahkeme bu başvuruyu yüz üstü bırakamaz. Buna ilişkin bir karar vermek zorundadır (Bayraklı, 2011:159-161,276).

Vergi yargısı, vergi ile ilgili konularda kendisine intikal eden uyuşmazlıkları en kısa sürede ve adaletli bir şekilde çözümlenerek çıkarları ihlal edilen kişilerin hukuki güvenliklerini korumaya çalışır. Bu aynı zamanda idarenin yapmış olduğu işlemlerin de

denetlenmesine yol açtığından vergi yargısının yargısal denetim işlevi de gerçekleşmiş olur.

### **3.2.2. Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların Yargı Organları Açısından Sonuçları**

#### **3.2.2.1. Anlaşmazlıkların Çözöme Kavuşturulması Bakımından**

Vergi yargısı vergilendirmeden doğan anlaşmazlıkları çözümleyen yargılama usullerini ve buna ilişkin yargı organlarının kuruluşunu içerir. Vergi yargı organları önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarında; dava konusu vergilendirme işlerinin maddi, hukuki ve şekli yönden yasaya uygun ve doğru olarak yapıp yapılmadığını inceler ve bir karara bağlar. Böylece, ortaya çıkan anlaşmazlık çözülmüş, hukuk düzeninde meydana gelen aykırılıklar düzeltilmiş olur. Vergi yargısı, bu yolla kendini geliştirdiği gibi mükelleflerin de yargıya olan güven duygusu artmış olmaktadır.

#### **3.2.2.2. Yargının İctihat Oluşturma İşlevine Katkısı Bakımından**

Bilindiği gibi vergi hukuku, mali ve ekonomik gelişmeler sonucunda ortaya çıkmış bir bilim dalıdır. Aynı şekilde, değişen koşullar ve gelişmeler ile mali ve ekonomik değişimler sonucu, vergi yasaları karmaşık ve ayrıntılı bir hal almıştır. Karmaşık ve ayrıntılı bir mahiyet taşıyan vergi yasalarındaki tereddütlü hususları yargı içtihatları yoluyla çözümlmek, hükümleri açıklığa kavuşturmak ve vergi yasalarının hukuki ve bilimsel bir anlayışa göre uygulanmasına ışık tutmak ve yol göstermek mali yargının görevidir. Yani, vergi yargısı, hukuki içtihat sağlamak suretiyle, vergi yasalarındaki boşlukları doldurmak, soyut hükümleri somutlaştırmak gibi işlevleri yerine getirerek vergi idaresine ve yükümlülere yön vermektedir. Ayrıca, vergi yargı organları, bu yasaları yorumlamak suretiyle, yasanın getirilişindeki asıl amacın ortaya çıkarılmasına yardımcı olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014:16-18). Son derece önemli bir işlev olan içtihat yaratma işlevinin yerine getirilebilmesi için, vergi yargısının iyi örgütlenmesi gerekir. Ayrıca, vergi yargısında görev alacak kişilerin hukuk ve mevzuat bilgisi dışında, iktisat, işletme ve muhasebe formasyonuna da sahip olması gerekir (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>).

Mükellefin vergi uyuşmazlığını yargıya havale etmesi sonrasında, vergi yargı organları, bu uyuşmazlığı inceleme altına alırlar. Bu uyuşmazlığın çözümü mevcut yasa hükümleri ile açıklığa kavuşturulmaya ve çözümlenmeye çalışılır. Bu aşamada var olan hükümler uyuşmazlığı çözmeye yetersiz kalabilir ve bazı tereddütlere yol açabilir. Bu durumu fark eden hâkimler, içtihatlar oluşturmak suretiyle yasalardaki boşlukları ve tereddütlü konuları açıklığa kavuşturabilir. Bu sayede, uyuşmazlığın çözümü kolaylaşır ve sonuca ulaşma süresi kısalır. Ayrıca, oluşan içtihatlar sayesinde, yargı organlarında çözümlenmeye çalışılan diğer uyuşmazlıkların çözümüne de ışık tutulmuş olur (Tosuner ve Arıkan, 2014:18).

### **3.2.2.3. Yargısal Denetim İşlevinin Yerine Getirilmesi Bakımından**

Vergi hukukunda, vergilerin kanuniliği ilkesi geçerlidir. Bu ilke, vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının yanı sıra, kanunlara uygun ve doğru olarak alınmasını da içermektedir. Bunun sağlanması da yargısal denetimle mümkün olmaktadır.

Devlet bir yandan egemenlik hakkına dayanarak vatandaşlarına ödeme güçlerine göre bazı vergi mükellefiyetleri yüklemekte, diğer yandan da, mükelleflere, kendileriyle ilgili olarak yapılan vergileme işlemlerine itiraz hakkını vermektedir (Kızılot, 2004:52).

Yargısal denetim, vergi yargı organlarının vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu ya da vergi yönetimi tarafından yapılan itirazları inceleyerek, vergi kanunlarının hükümlerine uygun bir tasarrufta bulunmasıdır (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., [http://yourform.blogcu.com / vergi-uyusmazliklari/5234925](http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925)).

İdarenin yargısal denetimi hukuk devletinin temel öğelerinden biridir. Hukuk devleti ilkesinin varlığı idarenin yasalara, hukuka bağlılığını gerektirir. Vergi yargısı ister idari yargı içinde yer alsın, isterse bağımsız bir yapıya sahip bulunsun, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturur.

Sık sık değişen vergi yasaları sonucunda, uygulamada ortaya çıkan değişiklikler anında takip edilememektedir. Böylece her iki taraftan da kaynaklanan yanlış uygulamalar sonucunda çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu takdirde vergi yargısı, ortaya

çıkan uyuşmazlıkları kesin bir biçimde çözümleyerek hem vergi mükellefi ya da sorumlusuna hem de vergi idaresine güvence sağlamaktadır.

Mükellefin, uyuşmazlığın çözümünde yargıyı tercih etmesi sonucunda, uyuşmazlığın nedenleri araştırılır, mevcut yasa hükümleri incelenir. Yargı organları kendilerine gelen her uyuşmazlığı çözerken kendisini daha da geliştirir. Farklı konularda uyuşmazlıklarla karşılaştıklarında, hâkimler aracılığıyla içtihat oluşturmak suretiyle boşlukları doldurup yargının gelişmesine yardımcı olurlar.

#### **3.2.2.4. Hukuki Güvenlik Sağlama Bakımından**

Vergilemede güvenlik sağlama görevi anlaşmazlıkları çözümleme işlevinin doğal bir sonucudur. Çünkü, kişilerin çıkarlarını ihlal eden vergilendirme işlemlerinden çıkan anlaşmazlıklar bir çözüme bağlanarak, kişilerin hukuki güvenlikleri sağlanmaya çalışılır.

Yargı organlarının, kendilerinden beklenen vergileme güvenliğini sağlamaları için, yargı makamlarına başvurulduğunda, kısa zamanda anlaşmazlıkların incelenerek karara bağlanması gerekir. Yani yargı organlarının belli bir çalışma düzeyine erişmiş olması zorunludur. Aksi halde, yargı organlarına başvurulduğunda, bu organların işlerinin çokluğu nedeniyle veya başka nedenler dolayısıyla, uyuşmazlıkların incelenerek karara bağlanması uzun sürerse vergi yargısının hukuki güvenlik sağlama işlevi yerine getirilememiş olur (Tosuner ve Arıkan, 2014:17-19). Uyuşmazlıkların karara bağlanması sürecinin uzaması, mükellefin, yargı organlarına duymuş olduğu güven duygusunun zedelenmesine yol açabileceği ihtimali de göz önünde tutulmalıdır.

### **3.3. İdari Aşamada ve Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların Taraflar Açısından Olumsuz Yönleri**

#### **3.3.1. İdari Aşamada Çözömlenen Uyuşmazlıkların Mükellef Açısından Olumsuz Yönleri**

##### **3.3.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltmenin Olumsuz Yönleri**

Düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik bir işlemdir.

Vergilendirme işlemleri yapısı gereği karmaşık işlemlerdir. Bu yüzden vergilendirme işlemlerinde hata yapılması doğaldır. Vergilendirme işlemlerinde yapılan hata mükellef tarafından yapılabileceği gibi idare tarafından da yapılmış olabilir. Bu yanlışlıktan kaynaklanan uyuşmazlığın, taraflardan biri tarafından dava konusu yapılması, çeşitli sorunları da beraberinde getirebilir. Uyuşmazlığın idarede kolaylıkla düzeltilmesi yerine dava konusu yapılması, hem yargının iş yükünü artırır, hem de tarafların emek ve zaman kaybına uğramasına neden olur. Ayrıca, yargı yoluna gidildiğinde maddi kayba uğranılması da kaçınılmazdır (Kızılot, 2004:94).

Vergi hataları düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Eğer, hata hazine aleyhine yapılmış ise, aradaki fark mükelleften talep edilir. Mükellef, aleyhine yapılan düzeltmelere karşı yargı yoluna başvurabilir (Kocahanoğlu, 1983:467).

Düzeltilme işlemleri yapılacağı zaman çoğu kez, olayın vergi hatası mı yoksa hukuki işlem sakatlığı mı olduğu konusunda yoruma ihtiyaç bulunmaktadır. Böyle durumlarda mükellef vergi mahkemesine değil de, düzeltme için vergi dairesine başvurursa; o zaman düzeltme – şikâyet ve iptal davası açmak suretiyle, konuyu Danıştay’a götürebilir. Danıştay, konunun bir vergi hatası değil de hukuki ihtilaf olduğu sonucuna varırsa, süresinde vergi mahkemesinde dava açılmadığı için usul yönünden ve yargı mercii tecavüzü yüzünden davayı reddetmekte, esasa girmemektedir. Bu da, bir yorum meselesi yüzünden hakkın yargı organlarında savunulamaması gibi kötü bir durum ortaya çıkarmaktadır (Aksoy, 1990:171).

### **3.3.1.2. Pişmanlık ve İslah Müessesinin Olumsuz Yönleri**

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile işlediği suçtan pişmanlık duyan iyi niyetli mükelleflere yeni bir imkân tanınarak, mükelleflerin bu cezalardan kurtulması sağlanmaktadır. Ama, bu müessese aynı zamanda kötü niyetli mükelleflere de cesaret vermektedir. Yani, nasıl olsa affedileceğini bilen mükellef, vergisini zamanında ödemeyecek ya da gecikmeli ödeme yoluna gidecektir. Böylece iyi niyetli, dürüst mükellefler ile kötü niyetli mükellefler arasındaki rekabet eşitliği bozulacaktır. Bunun gibi davranışlar da müessesenin istismarına yol açacaktır (Aksoy, t.y.:43). Ayrıca, pişmanlık ve ıslahın geçerli olabilmesi için, 15 gün içinde bütün eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir. Bu sürenin kısa olması, mükelleflerin bazı hallerde, pişmanlıktan vazgeçmesine neden olabilmektedir. Ayrıca, pişmanlık halinde ceza kesilmemesine

rağmen, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren pişmanlık zammının uygulanması, yüksek miktarda pişmanlık zammı hesaplanmasına neden olacağından, mükellefler bu müesseseyi kullanmayabilirler (Aksoy, 1990:171-172).

### **3.3.1.3. Cezalarda İndirim Müessesesinin Olumsuz Yönleri**

Cezalarda indirim müessesesinin uygulanabilmesi için, ceza indirimi talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının, toplam vergi aslı ile gecikme faizini ve cezanın indirimden sonraki kısmını belirlenen süre içerisinde ödemesi gerekmektedir. Ödemenin zamanında yapılmaması durumunda, idare, vergi aslı ile gecikme faizi ve cezanın tamamının tahsili yoluna gidecektir. Yani, belirlenen süre içinde ödemeyi yapamayan mükellef bu haktan yararlanamaz. Ayrıca, bu vergi aslı ile gecikme faizi ve cezanın büyük bir kısmını zamanında ödeyen mükellef de bu haktan yararlanamaz. Çünkü, cezalarda indirim müessesinden yararlanabilmek için ödemenin tamamının zamanında yapılmış olması gerekir. Bu haktan yararlanabilmek için kısmi ödeme yapılmış olması geçerli değildir (Kızılot, 2004:159). Bunların yanı sıra, uygulanan indirim oranlarının düşük olması da mükellefleri bazen yüksek miktarda ceza ödemeye mecbur bırakabilmektedir (Aksoy, 1990:173).

### **3.3.1.4. Uzlaşma Müessesesinin Olumsuz Yönleri**

Uzlaşma kurumunun birçok faydası olmasına karşın, sakıncaları da bulunmaktadır. Yargı açısından uzlaşma müessesesi; yargıya intikal edecek özellikli olayların azalmasına neden olarak, içtihat oluşumunu azaltma yönünde negatif bir etki yaratma potansiyeline sahiptir (İnaltong, 2012:31). Mükellef açısından da, uzlaşma komisyonlarına başvuru süresinin kısa olması gibi bir sakıncası bulunmaktadır (Aksoy, 1990:177). Ayrıca, iki mükellef açısından konuyu ele alırsak; birisi uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeme imkânına kavuşurken, diğeri bu yola başvurmadığı için, daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Aynı durum, iki mükellefin bu müesseseyi seçmesi halinde de söz konusu olabilir. Yani, birisi uzlaşıp daha az vergi ödeme imkânına kavuşurken diğeri uzlaşmayıp daha fazla vergi ödemek zorunda kalabilmektedir. Bu durumun, mükellefler arasındaki fırsat eşitliğinin bozulmasına yol açtığı gibi anayasal eşitlik ilkesinin zedelenmesine de neden olabileceği unutulmamalıdır (Öncel ve diğeri, 1985:201).

### **3.3.2. İdari Aşamada Çözömlenen Uyuşmazlıkların İdare Açısından Olumsuz Yönleri**

#### **3.3.2.1. Vergi Hatalarını Düzeltmenin Olumsuz Yönleri**

Vergi işlemleri yapısı gereği karmaşık işlemlerdir. Bu yüzden vergilendirme işlemlerinde hata olması doğaldır. Mükellefin hatayı idarede çözüme kavuşturmak istemesiyle idarenin iş yükü artacaktır. Ayrıca, düzeltme sonucu idare aleyhine olursa, fazla tahsil edilen vergi mükellefe iade edilir. Yani idarenin vergi alacağı azalmış olacaktır (Kocahanoğlu, 1983:466).

#### **3.3.2.2. Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Olumsuz Yönleri**

Pişmanlık ve ıslah müessesesi beyana dayanan vergilerde geçerli bir sistemdir. Bu yüzden, kendisine gelen vergi beyannamelerinin doğruluğunu araştırmak, idare için önemli bir sorundur. İdarenin iş yükünün artmasına neden olan bu müessesenin, iyi bir şekilde kontrol edilememesi devletin vergi alacağının azalmasına neden olabilir (Aksoy, t.y.:43).

#### **3.3.2.3. Cezalarda İndirim Müessesesinin Olumsuz Yönleri**

Cezalarda indirim müessesesi mükellefin tek taraflı irade beyanı ile kullanabileceği bir yol olduğundan, idarenin indirimin reddi konusunda takdir yetkisi yoktur. Yani, mükellef, müessesenin şartlarını yerine getirdiği zaman; idare de gerekli indirimleri yapmak zorundadır. Bu kurum, idarenin mükellef üzerindeki otoritesini sarsabilir. Çünkü, idarenin mecburi indirim yapacağını bilen mükellef vergi yükümlölüklerine önem vermeyebilir. Cezalarda her defasında indirim yaptırabilme hakkına sahip olan mükellef cezaların etkisizleştirilmesi sorununa neden olur (Belir, 2013).

#### **3.3.2.4. Uzlaşma Müessesesinin Olumsuz Yönleri**

Uzlaşma müessesesi idare açısından bir ödün kurumudur. Yani, idare alacağını şüpheli hale gelmeden kısa sürede tahsil edebilmek amacıyla, uzlaşma kurumuna yanaşmakta ve vergi alacağının önemli bir kısmından vazgeçmek zorunda kalmaktadır. Ayrıca, mükellefin yargıya başvurusu ve haklı bulunması durumunda, alacağından vazgeçmek zorunda kalacağını bilen idare, risk altına girmek istemediğinden uzlaşma

müessesesini tercih edebilmektedir (İnaltong, 2012:31). Bunların yanı sıra, uzlaşma müessesesi birçok açıdan eleştirilmektedir. Bunları detaylı bir şekilde şöyle inceleyebiliriz.

#### **3.3.2.4.1. Uzlaşmanın Verginin Yasallığı İlkesine Aykırılığı Görüşü**

Uzlaşma sonucunda vergi idaresinin kanuna dayanarak tarh etmiş olduğu verginin bir kısmını almaktan vazgeçmesi, böyle bir yetkinin vergi idaresine tanınması, yasaya dayanılarak yapılmış olsa bile, Anayasal bir ilke olan, verginin kanuniliği ilkesine aykırı bulunmaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesi; "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır." der ve verginin yasallığı ilkesini tanımlar. Uzlaşma müessesesi ile mükelleflerin zamanında ve eksiksiz olarak ödemeleri gereken vergiler, herhangi bir kanuni düzenleme olmadan ve yalnızca idareye verilen takdir yetkisi kullanılarak indirilmekte veya kaldırılabilir. Ancak, idareye tanınan bu yetki ile vergilerin indirilip kaldırılabilmesi Anayasal açıdan mümkün değildir (Vergi Hukukunda Uzlaşma, t.y., <http://www.turanvergidanismanligi.com/Makaleler/vergi-hukukunda-uzlasma/6>). Çünkü, bir yandan idari işlemlerin ve eylemlerin temelinde kanun olmasını; diğer yandan, idarenin eylem ve işlemlerinin kanuna aykırı olmamasını emreden yasal idare ilkesi, vergi idaresinin, vergi ve ceza miktarını, mükellef ile yapılacak anlaşmalar çerçevesinde belirlemesine izin vermez (Başaran Yavaşlar, 2010:166).

Bilindiği gibi vergiler alanında idare bağlı yetki ile donatılmış olup, yasaya göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almamazlık edemez. Başka bir deyişle, vergi konusunda ilke olarak idarenin takdir yetkisi yoktur (Öncel ve diğerleri, 1985:201). Vergi idaresi, sadece kanun hükümlerini uygulayabilir; somut olaydaki vergi ve ceza miktarını, ancak, ilgili kanun hükümleri çerçevesinde belirleyebilir. Kanun hükümlerinin öngördüğünden farklı bir belirleme yapmak; başka bir deyişle; anlaşmaya kanun hükümlerinin önünde yer vermek mümkün değildir.

#### **3.3.2.4.2. Uzlaşmanın Vergide Anayasal Eşitlik ve Vergi Adaleti İlkesine Aykırılığı Görüşü**

Anayasa Mahkemesi kararlarına göre eşitlik ilkesi, eşit hukuki statüde olanlara eşit, farklı hukuki statüde olanlara ise farklı davranılmasını emreder. Kimlerin eşit, kimlerin



farklı statüde olduğunu tespit konusunda Vergi Hukuku'nda kullanılması gereken kriter ise mali güçtür. Dolayısıyla, eşit mali güçte olanların eşit, farklı mali güçte olanların ise bu farklılığa uygun şekilde farklı vergilendirilmesi gerekir. Buna verginin mali güçle orantılı olma ilkesi denilir. Buna karşılık, uygulamadaki haliyle uzlaşma, uzlaşan ve uzlaşmayan mükellefler arasında eşitsizliğe yol açtığı gibi, uzlaşan mükellefler arasında dahi eşitliği sağlamaktan uzaktır. Çünkü, somut kriterlere dayanmayan uzlaşma, aynı mali güce sahip mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmesine yol açmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2010:166).

Kanun karşısında her bakımdan eşit olan iki vergi mükellefinden birinin uzlaşma yoluna müracaat ederek, diğerine nazaran daha az miktarda vergi ödemesi, Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine ters düşmektedir. Aynı durumdaki yükümlülerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşmaması olasılığında da eşitlik ilkesi açısından kuvvetli soru işaretleri yine söz konusu olabilecektir.

Uzlaşma komisyonlarına tanınan yetkilerin sınırının olmaması nedeni ile, aynı durumda olan iki vergi mükellefinin farklı miktarlarda vergi ödemesi, Anayasa'nın 73. maddesinde hüküm altına alınan vergi adaleti ilkesi ile çelişmektedir. Zira bu ilke gereği aynı mali güce sahip olanlar aynı (yatay adalet) farklı mali güce sahip olanlar farklı (dikey adalet) miktarlarda vergi ödemelidirler.

#### **3.3.2.4.3. Uzlaşmanın Suç ve Cezada Kanunilik İlkesine Aykırılığı Görüşü**

Uzlaşma müessesesi ile vergi idaresi, vergi ve cezalar konusunda mükellefle anlaşarak vergi matrahını, cezasını tayin edebilecektir. Özünde vergi ile ilgili bir sözleşme yaparak cezadan vazgeçebilmektedir. Sözleşme ile cezanın kaldırılması Anayasa'nın 38. maddesindeki "suçta ve cezada kanunilik" ilkesi ile birlikte değerlendirildiğinde Anayasa'ya aykırılık taşımaktadır. Çünkü, bu ilke gereği suç ve cezalar kanunla konulur ve kaldırılır. Diğer yandan idarenin yapmış olduğu bu sözleşme ile takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, vergi suç ve cezalarının gerçek anlamda suç ve ceza niteliğinin olmayıp, kabahat veya idari yaptırım niteliğinde oldukları görüşünü kuvvetlendirmektedir. Zira, gerçek anlamda suç ve cezalar anayasa ilkeleri çerçevesinde yetkili organlarca affedilebilir (Vergi Hukukunda Uzlaşma, t.y., <http://www.turanvergidanismanligi.com/Makaleler/vergi-hukukunda-uzlasma/6>). Vergi ve cezanın bir kısmının bir tür sözleşme ya da anlaşma ile

ortadan kalkması, vergiye ilişkin cezaları sıradan bir yaptırıma dönüştürerek cezaların caydırıcılığını zedeler ve böylece, mükellefleri, vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemeye özendirir. Bu da, vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefi mağdur eder. Çünkü, ödevlerini zamanında yerine getirmeyen mükellef, uzlaşma sayesinde daha az vergi ödeyerek ödüllendirilirken, diğeri cezalandırılmaktadır. Herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini savunan eşit vergi ilkesi birinciler lehine bozulmuştur. Bu durum mükelleflerin inancını sarsabileceği gibi mükellefleri vergi kaçırmaya da özendirebilir (Karyağdı ve Öztürk, 2009:137).

#### **3.3.2.4.4. Uzlaşmanın Devletin Vergileme Yetkisine Aykırılığı Görüşü**

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanabilir. Geniş anlamda ise, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsar. Devlet, kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar.

Uzlaşma müessesesi ise, devletin egemenlik gücünün gereği olan vergileme yetkisinin pazarlık konusu yapılması sonucunu doğurduğundan devletin egemenlik gücünü zayıflatmaktadır.

#### **3.3.2.4.5. Uzlaşmanın Vergi İnceleme Sonuçlarını Etkisizleştirdiği Yönündeki Görüşler**

Uzlaşma kurumunun mevcut uygulaması, mükelleflerin beklentilerini karşılamaktan uzak olduğu gibi, vergi inceleme elemanlarının mesleki etkinliğini otomatik olarak etkileyen bir yapıya bürünmesi nedeniyle, bu meslek grubunun motivasyonunu da kırmaktadır. Çünkü, büyük emek harcanarak varılan sonuçlar, özensiz bir uzlaşma görüşmesi ile ortadan kaldırılabilir. Uzlaşma kurumunun otomatik hale gelmesi bu yönüyle vergi incelemelerindeki performansı da etkilemektedir.

#### **3.3.2.4.6. Diğer Eleştiriler**

Yukarıda belirtilen eleştiriler yanında uzlaşmanın, vergide hukuksal doğrunun ne olduğunu belirleme noktasında, vergi yargısı organlarının fonksiyonlarının azalmasına yol

açtığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde uygun ve ortak nokta olma fonksiyonuna sahip olmayarak bir tür indirim mekanizmasına dönüştüğü ve yükümlülere ödün verilmek suretiyle vergi tahsilatlarının azalmasına yol açtığı gibi yönlerden de eleştiriye maruz kalmaktadır (Vergi Hukukunda Uzlaşma, t.y., <http://turandev.com/Makaleler/vergi-hukukunda-uzlasma/6>). Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nda, uzlaşma görüşmesinin içeriği, koşulları ve uzlaşılacak miktar konularında idarenin takdir yetkisinin sınırlarına ilişkin açık bir düzenlemenin olmayışı, kanunda bu konuda bir boşluk olup olmadığı sorusunu da gündeme getirmektedir. Çünkü, kanun lafzının vergi idaresine uzlaşma konusunda uçsuz bucaksız bir takdir yetkisi tanıdığı şeklindeki mevcut uygulama açıkça Anayasa'ya aykırıdır (Başaran Yavaşlar, 2010:167).

### **3.3.3. Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların Mükellef Açısından Sakıncaları**

Vergi uyuşmazlıklarının normal çözüm yerinin yargı organları olması lazımdır. Ancak, vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözümlenmesi uzun zaman almakta ve birtakım formaliteleri gerektirmektedir. Aynı zamanda, bu yolun seçilmesi halinde taraflar emek ve zaman kaybına uğramaktadır (Aksoy, 1990:124). Ayrıca, mükellefin davayı kaybetmesi durumunda başta vergi aslı ve cezanın tamamı ile söz konusu borca ilişkin gecikme faizi ve mahkeme masraflarının tamamını (kendisi ve karşı tarafın masrafları dâhil) ödemesi gerekmektedir (Armağan, 2007:165).

### **3.3.4. Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların İdare Açısından Sakıncaları**

Vergi uyuşmazlıklarının normal çözüm yeri, vergilendirme işlemlerinin idari niteliğinden dolayı idari yargı içinde örgütlenmiş vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay olmakla birlikte, vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözümlenmesi uzun zaman almaktadır. Vergi uyuşmazlığının uzaması devletin vergi alacağının tahsilinin gecikmesine ve aşınmasına yol açar (Erdem, 2007b:28). Ayrıca, mükellefin haklı çıkmasıyla davayı kazanması halinde idare, almak istediği vergi ve ceza üzerindeki talebinden vazgeçmek zorunda kalmaktadır. Davayı kaybeden idare, emek ve zaman kaybı bir yana bir de dava giderlerini karşılamak durumunda kalabilmektedir (Vergi Uyuşmazlıkları, t.y., <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>).

### **3.3.5. Yargı Aşamasında Çözömlenen Uyuşmazlıkların Yargı Organları Açısından Sakıncaları**

Bütün vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına intikal ettirilmesi sonucu, vergi yargısı ağır bir yük altında kalır ve çalışamaz hale gelir. Yani, vergi uyuşmazlıklarının çözümünün tümü vergi yargı organlarına bırakılacak olursa, vergi yargılamasının hızı düşecek ve kendinden beklenen işlevleri yerine getiremez hale gelecektir. Bu durum yeni vergi ihtilaflarının kaynağı haline gelip vergi sisteminin tamamen sarsılmasına neden olabilecektir.

Vergi idaresi ile mükellef veya sorumluların devamlı bir uyuşmazlık içinde olması, vergi sisteminin yerleşmesine ve gelişmesine de engel olmaktadır. Ayrıca, uzun vadede, mükelleflerin reaksiyonunun artmasına ve dolayısıyla sosyal bunalımlara neden olacağı da düşünülmektedir (Aksoy, 1990:124).

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **4. İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLU İLE YARGI AŞAMASININ MÜKELLEF AVANTAJI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Vergiden kaynaklanan sorunlar zaman zaman mükellef ile idare arasında uyuşmazlıklara neden olabilir. Mükellef daha az vergi ödemek isterken; idare ise alabileceği vergiyi maksimum düzeyde tutmak ister. Çeşitli nedenlerle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümü için mükellefin önünde iki seçenek vardır. Bunlardan birincisi barışçıl çözüm yolu da diyebileceğimiz idari aşamada çözüm yolu iken, ikincisi de yargısal çözüm yoludur. Mükellef de doğal olarak bu yollardan kendi çıkarına uygun olanı kullanmak isteyecektir.

#### **4.1. Çalışmanın Amacı**

Vergi olayı, mevzuatın karışıklığı dolasıyla zaman zaman uyuşmazlıklara neden olabilen bir kavramdır. Tabi, sadece bununla da sınırlı olmayıp, vergi uyuşmazlıklarına neden olabilen pek çok faktör bulunmaktadır. Önemli olan, bu uyuşmazlıkların hem idare, hem mükellef, hem de yargı açısından en kolay şekilde çözümlenebilmesidir. Bu çalışmada, verilen örnek olay incelemelerinden hareketle, mükellefin herhangi bir vergi uyuşmazlığı ile karşı karşıya kalması durumunda, hangi yolu seçmesi halinde daha kârlı çıkacağı belirlenmeye çalışılmıştır. Oluşturulan örneklerde, vergi mahremiyeti açısından bir karışıklığa yol açmamak için, mükellefler A ve B harfleri ile isimlendirilmiştir.

##### **4.1.1. Örnek Olay 1**

Mükellef A Trabzon Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne bağlı olarak çalışan bir kurumlar vergisi mükellefidir. Mükellef A 2013 yılına ait kazancını 2014 yılında beyan edip bu tutar üzerinden vergisini ödemiştir. Mükellefin beyanı şu şekildedir:

Mükellef dönem sonu özsermayesini 900.000 TL, dönem başı özsermayesini ise 400.000 TL olarak belirterek, aradaki 500.000 TL farkı safi kazancı olarak gösterip, bu şekilde beyan etmiştir.

İnceleme elemanları 13 Mayıs 2015 tarihinde yaptıkları inceleme ve ikmalen tarhiyat sonucu, mükellefin giderlerini 100.000 TL fazla gösterip kazancını 100.000 TL az beyan ettiğini fark etmişlerdir. İnceleme elemanlarının tespitine göre mükellefin dönem sonu özsermayesi 900.000 TL, dönem başı özsermayesi ise 300.000 TL ve aradaki fark 600.000 TL'dir. Yani  $600.000 - 500.000 = 100.000$  TL matrah farkı tespit edilmiştir.

Mükellef 2014 yılının nisan ayında  $500.000 \times \%20 = 100.000$  TL vergi ödemiştir. İnceleme elemanlarının tespitine göre mükellefin ödemesi gereken vergi  $600.000 \times \%20 = 120.000$  TL'dir. Anlattıklarımızı daha anlaşılır olması açısından tablo kullanarak gösterelim.

**Tablo 1: Mükellef A'nın İkmalen Tarhiyat Sonrasındaki Durumu**

Beyan Edilen Matrah	500.000
Bulunan Matrah Farkı	100.000
Beyan Edilmesi Gereken Matrah	600.000
Beyana Göre Tahakkuk Eden Vergi	100.000
Hesaplanan Ek Vergi	20.000
Ödenmesi Gereken Gerçek Vergi	120.000
İkmalen Tarhi Gereken Vergi	20.000
Kesilen Vergi Ziyai Cezası	20.000
Hesaplanan Gecikme Faizi	3.360

#### **4.1.1.1. İkmalen Tarhiyat Sonrası Hesaplanan Ek Vergi, Gecikme Faizi ve Kesilen Vergi Ziyai Cezası**

Mükellef A kazancını 100.000 TL eksik göstererek devleti 20.000 TL zarara uğratmıştır. Bu durum, inceleme elemanları tarafından yapılan ikmalen tarhiyat sonucu

ortaya çıktığından; mükellef adına 20.000 TL ek vergi tahakkuk ettirilmiş, ayrıca, VUK'un 341/I. maddesine göre ziyaa uğrattığı verginin bir katı tutarında, yani, 20.000 TL de vergi ziyayı cezası kesilmiştir.

Vergi ziyayı, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder (VUK, madde 341/I).

Yukarıdaki fıkrada yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ceza uygulamasına mani teşkil etmez (VUK, madde 341/II) (Pehlivan, 2011:89).

Ayrıca, bu vergi miktarı üzerinden 3.360 TL gecikme faizi hesaplanmıştır. Çünkü, 213 sayılı VUK'un 112. maddesinde hüküm altına alınan gecikme faizi, vergi gelirlerinin zamanında tahsil edilememesi nedeniyle enflasyon karşısında aşınmaya uğramalarını önlemek amacıyla düzenlenmiştir. Ayrıca, bu düzenleme sayesinde, vergisel yükümlülerini hakkıyla yerine getiren mükellefler ile bu yükümlülüklerine gereğince riayet etmeyen mükellefler arasındaki denge sağlanmış olur. Bu sayede, vergisel yükümlülerini gereğince yerine getirmeyen kişiler lehine bir finansman ödüllendirmesi de meydana gelmemiş olur (Meriç ve Deligöz, 2013:172,177).

Mükellefin 20.000 TL vergi farkı, 20.000 TL vergi ziyayı cezası ve 3.360 TL de gecikme faizi olmak üzere toplamda 43.360 TL vergi borcu bulunmaktadır.

Mükellef A karşılaştığı bu borç yükü karşısında, yapılan işleme karşı istediği yolu seçmekte serbesttir. Uyuşmazlığı idari aşamada çözüme kavuşturmak isteyebileceği gibi, yargı yoluna da taşıyabilir. Aşağıda öncelikle, idari aşamanın mükellef açısından değerlendirilmesi yapılmış, ardından da yargı yoluna değinilmiştir.

#### **4.2. İdari Aşamada Çözüm Yolunun Mükellefe Sağladığı Fayda Açısından Değerlendirilmesi**

İdari çözüm yolunu tercih eden mükellef birçok açıdan fayda sağlayabilmektedir. Örneğin; dava yoluna gidilmediği için zaman ve emek kaybı olmamakta, yargılama giderlerinden kurtulunmaktadır. Ayrıca, dava sonucunun ne olacağının belli olmaması da mükellef açısından riskli bir durumdur (Kızılot, 2004:79-80). İdari çözüm yolunu seçen

mükellef, uyuşmazlığı kısa sürede halledebilme imkânına kavuşmakta ve bu sakıncalardan kurtulmaktadır. Mükellefle idarenin bir araya gelerek uyuşmazlığı çözümlenmeleri taraflar arasındaki güveni de güçlendirmektedir (Civan ve Kutlar, t.y.).

#### **4.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolunun Değerlendirilmesi**

Vergi Usul Kanunu'nda bulunan düzeltme hükümleri; hata niteliğindeki görülmesi, giderilmesi kolay, üzerinde tartışmaya gerek olmayan açık ve basit yanlışlıkların idari aşamada çözümünü için getirilmiş bir yoldur (Akkurt, t.y.).

Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucu bir yandan vergi borcu, diğer yandan da vergi alacağı kısmen ya da tamamen ortadan kalkabilmektedir. Bu müessese yargı yolunu kapamadığından mükellef için ek bir güvence sağlayan kurumdur (Kırbaş, 1984:177). Aleyhine düzeltme yapılan mükellefler dava açabilir (Kocahanoğlu, 1983:467).

Yapılan idari işlemde, kısmen ya da tamamen bir hatanın bulunması durumunda, mükellef idareye güven duyarak yargı yoluna başvurmayı düşünmeksizin, hatayı düzelttirme yoluna gidebilmektedir. İdare hatanın neden kaynaklandığını mükellefe açıklamakta ve onu bilgilendirmektedir. Hatanın düzeltilmesiyle beraber mükellef, diğer idari yollara başvurup, ödeme yoluna gidebilmektedir (Kızılot, 2004:50). Hataların düzeltilmesinde bu yolu kullanan mükellef, yargının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtulmakta ve emek ve zaman kaybına uğramamış olmaktadır (Edizdoğan ve Taş, 1993:173-174).

Açıklamalardan anlaşıldığı gibi, hataları düzeltme yolunun mükellef açısından bazı faydalarının olduğu açıktır. Ama, biz burada verilen örnekler üzerinden değerlendirme yapacağımız için; mükellef A'nın bu yolu kullanmasına gerek yoktur. Çünkü, ortada bir vergilendirme hatası bulunmamaktadır. Eğer, ortada vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan ve mükellef veya vergi idaresi tarafından yapılan bir yanlışlık olsaydı bu yola başvurulabilip bu hata düzeltilebilirdi.

#### **4.2.2. Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Değerlendirilmesi**

Bu müessese sayesinde, doğması muhtemel bir vergi suçu ile buna ilişkin cezanın kesilmesi önlenmektedir (Aksoy,1990:168). Mükellefler, pişmanlık ve ıslah müessesesinin şartlarını yerine getirdiklerinde, haklarında, kaçakçılık suçlarından kaynaklanan cezalar



tatbik edilmemektedir (Güneş, 2009:397). Aynı zamanda kaçakçılığa teşebbüs, iştirak, yardım ve teşvik cezaları da uygulanmamaktadır. Ayrıca, pişmanlık ve ıslah müessesesi ceza mahkemelerinde yargılanacak suçları da ortadan kaldırmaktadır. Bu müessesenin kullanılması, dürüst ve iyi niyetli mükelleflerin de korunmasını sağlamaktadır. Sorun idari aşamada çözümlendiğinden, mükellef, yargı giderlerinden, zaman ve emek kaybından kurtulmuş olmaktadır (Aksoy, 1990:105-106).

Açıklamalardan anlaşıldığına göre pişmanlık ve ıslah müessesesinin mükellef açısından önemli derecede faydaları bulunmaktadır. Ama, verilen örnek olay incelemeleri doğrultusunda düşündüğümüzde; mükellef A'nın bu müesseseden yararlanma imkânı yoktur. Çünkü, pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilme şartlarında da belirtildiği gibi, mükelleflerin bu müesseseyi kullanabilmeleri için, haklarında herhangi bir vergi incelenmesine başlanılmamış olması gerekir. Verilen örnekte ise, inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler doğrultusunda mükellefler hakkında yapılan işlemler konu edilmektedir.

#### **4.2.3. Cezalarda İndirim Müessesesinin Değerlendirilmesi**

Mükellef, adına tahakkuk eden vergiye itiraz etmeksizin ve dava konusu yapmaksızın VUK'un 376. maddesinde belirlenen şartlar dâhilinde, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim talebinde bulunabilmektedir. Ayrıca, ceza indirimi, ceza muhatabının tek taraflı irade ile kullanabileceği bir yoldur. Yani, bu indirimin reddi konusunda idarenin takdir yetkisi yoktur. Mükellefin müessesenin gereklerini yerine getirmesi yeterlidir. Mükellef gerekli şartları yerine getirdiğinde, idare de gerekli indirimi yapmak zorundadır (Belir, 2013). Ayrıca, mükellef 6183 sayılı yasaya uygun teminat verdiği takdirde, ödeme vadesini bir müddet daha uzatma olanağına da sahiptir.

Mükellef cezalarda indirim yolunu tercih ettiği takdirde zaman ve emek kaybından kurtulmakta ve uyuşmazlığın vermiş olduğu psikolojik baskıyı da üzerinden atmış olmaktadır (Aksoy, 1990:122).

Verilen örnekler doğrultusunda incelediğimizde; mükellef A müessesenin gereklerini yerine getirdiği takdirde 20.000 TL olan vergi ziyayı cezasının yarısından, yani 10.000 TL'lik kısmından kurtulmuş olmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus; bu indirim oranının bir defaya mahsus olarak kullanılabilmesidir. Yani, vergi ziyayı cezası ilk

kez kesildiğinde ½ oranında uygulanan indirim, müteakiben kesilen cezalarda 1/3 oranında uygulanır. Mükellefler bu yolu seçtiklerinde, önemli bir oranda vergi ziyayı cezasından kurtulmuş olmaktadır.

Cezalarda indirim müessesesi adından da anlaşıldığı gibi sadece cezalarda indirimi konu alan bir müessesedir. Yani, mükellef bu yolu seçerek vergi aslında indirime gidemez.

#### **4.2.4. Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi**

Uzlaşma müessesesinin mükellef açısından birçok faydası vardır. Uzlaşma sayesinde vergi mükellefi veya ceza muhatabı daha az vergi ödeme imkânına kavuşmaktadır. Çünkü, vergi alacağını şüpheli hale gelmeden hızlı bir şekilde tahsil etmek isteyen idare, uzlaşmaya yanaşmakta ve vergi ve cezalarda önemli oranlarda indirime gidebilmektedir.

Mükellef yargı yoluna gitmeyip uzlaşmayı tercih ettiğinde hem yargılama giderlerinden kurtulmakta hem de davayı kaybetme halinde karşılaşacağı maddi yük riskinden kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca, mükellef, uzun ve yorucu dava işlemleriyle uğraşmayıp, emek ve zaman kaybına da uğramamış olmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2010:166).

Uzlaşma komisyonları uygulamada herhangi bir indirim oranıyla sınırlandırılmamıştır. Zaten, böyle bir sınırlama da uzlaşmanın ruhuna aykırı olurdu. Böylece, uzlaşma komisyonları istedikleri oranda indirim uygulayabilmektedir. Ayrıca, uzlaşma komisyonlarının düzenledikleri tutanakların kesin olması ve dava konusu edilememesi de mükellef için hukuki bir güvencedir (İnalton, 2012:32). Uzlaşmanın mükellef açısından çok önemli bir faydası da, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarının zamanında ödenmemesinin uzlaşmayı geçersiz kılmayacağıdır (Çetin, 2012b:212).

Uzlaşmada mükellef ile idare bir araya gelerek, olayı çeşitli yönlerden ortaya koydukları için, mükellef bilgilenecek ve idarenin konu hakkındaki düşüncelerini öğrenmektedir. Özellikle, tarhiyat öncesi uzlaşmada yükümlü veya ceza sorumlusu, komisyonlarda, haklarında düzenlenmiş olan inceleme raporlarında ileri sürülmüş hususlarda, karşı iddia ve fikirlerini ileri sürebilmekte, inceleme elemanı tarafından tespit

edilmiş bulunan farklar konusunda en yetkili ve bilgili elemanlardan, yaptığı hata ve yanlışlıkları direkt olarak öğrenme fırsatını elde etmektedir. Böylece uygulamada karşılaşılan tereddütler giderilmiş olmaktadır. Uzlaşma sağlanamasa dahi, mükellef veya ceza sorumlusu yargıya müracaat ettiği takdirde, savunmasını daha sağlıklı bir şekilde yapabilme imkânını elde etmektedir. Ayrıca, uzlaşmada mükellefle idarenin bir araya gelerek, konuyu karşılıklı tartışarak görüşmesi mükellefin idareye olan güvenini de artırır (Aksoy, 1990:169).

Uzlaşmanın sağlanması mükellefi belirsizliklerden kurtarır ve psikolojik olarak rahatlmasını sağlar. Açıklamalardan da anlaşılacağına göre, mükellef açısından en avantajlı yolun uzlaşma olduğu görülmektedir.

Mükellef A uzlaşma yoluna başvurduğu takdirde, yukarıda da belirtildiği gibi birçok yönden avantaj sağlayabilecektir. Uzlaşma sonuçlarına baktığımızda cezalarda indirim oranının %95'lere kadar çıktığı görülmektedir. Vergi alacağına biran önce kavuşmak isteyen idare, oluşturulan komisyonlar eliyle cezalarda, büyük oranlarda indirime gitmektedir. Bu durumun farkında olan mükellefin de uzlaşma yoluna gitmesi kaçınılmaz hale gelmektedir. İşini kolay yoldan halletmek isteyen mükellef dava yoluna gidip uzun ve yorucu dava süreciyle uğraşmak istemeyecektir. Ayrıca, davayı kaybetme durumunda ağır maddi yük altında kalma endişesi de mükellefi uzlaşma yoluna iten en büyük sebeplerdendir. Mükellef A da uzlaşmaya gittiği takdirde, büyük olasılıkla vergi zıyaı cezasının %95'lere kadar varabilen kısmından kurtulabilme olanağına sahiptir. Ayrıca, çoğu zaman, uzlaşma komisyonlarında, gecikme faizinin de dikkate alınmadığı görülmektedir. Bu da mükellef A açısından diğer bir avantajdır. En önemlisi de bazı durumlarda komisyon, vergi aslında bile indirime gidebilmektedir.

#### **4.3. Yargı Yolu ile Çözümün Mükellefe Sağladığı Fayda Açısından Değerlendirilmesi**

Mükellef, vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlığı yargı organlarına taşıma hakkına sahiptir. Dava, yargı organlarıncı ilk olarak usule ilişkin olarak incelenir. Davanın yetkili mahkemede ve süresi içinde açılmadığı tespit edildiğinde esasa ilişkin işlemlere geçilmeden davanın iptali yoluna gidilir. Mükellef açısından hakkını arama imkânını kaybetmekle sonuçlanan böyle durumlarla karşılaşmamak için mükellefin yeterli bilgi ve donanıma sahip olması gerekir.

Hakkında yapılan işlemi, dava açmak suretiyle iptal ettirmek isteyen mükellefin, uyuşmazlık konusu olayını inceleyen vergi yargısı, vergi idaresince yapılan işlemin hatalı olması durumunda; hem hatalı işlemi iptal ettirmekte, hem de vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış uygulamasını önlemiş olmaktadır. Böylece, mükellefin hukuki güvenliği de sağlanmış olmaktadır.

Vergilerin Anayasa ve kanunlara uygun bir şekilde alınmak istenip istenmediğinin, yargısal denetime tabi olması, vergi mükellef ve sorumlularına güvenlik sağlar (Kızılot, 2004:52-53).

Yargıda mükellef ile idare kanunlar önünde eşit konumdadır. Yani yargılama işlemleri tarafsız bir şekilde yürütülür. Mahkemeler hiçbir kurumun etkisi altında değildir ve hâkimler karar verirken kimseden emir almadan, kanunlar doğrultusunda kendi vicdani kanaatlerine göre karar verirler. Bütün bunlar en adil çözümün yargı organlarınca verildiğini kanıtlar niteliktedir (Bayraklı, 2011:165).

Ayrıca, yargılama faaliyetleri kurul halinde yapılarak adaletin daha iyi sağlanacağı düşünülmektedir. Çünkü, hâkimlerin ve üyelerin bilgi ve tecrübeleri birleştirilerek daha adil kararlar verilmesi sağlandığı gibi, karşılıklı denetim imkânı da gerçekleşmiş olur (Aksoy, 1990:204).

Mükellef A uyuşmazlığı yargı yolu ile çözüme kavuşturmak istediğinde birtakım risklerle karşıya kalabilir. En önemlisi de davayı kaybetme riskidir. Mükellef haksız bulunarak davayı kaybetmesi durumunda ağır bir maddi yük altında kalır. Asıl borcunun yanında dava masraflarını (karşı tarafın masrafları da dâhil) da ödemek durumunda kalmaktadır. Ayrıca, dava sonuçlanıncaya kadar gecikme faizi de işlemeye devam edeceğinden; bu faizi de artırımlı olarak ödemek durumunda kalmaktadır. Mükellef A'nın davayı kaybetmesi halinde; maddi kaybın yanında harcadığı emek ve zaman da boşa gitmiş olmaktadır. Yargı yolunun bu sakıncaları olmasına rağmen, mükellefin davayı kazanması halinde, bütün borçlarından kurtulma gibi güzel bir tarafı da bulunmaktadır.

#### **4.1.2. Örnek Olay 2**

Mükellef B Trabzon Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne bağlı olarak çalışan bir gelir vergisi mükellefidir. Mükellefin 2013 yılına ait 30.000 TL kira geliri, 150.000 TL ticari

geliri ve 30.000 TL de zirai kazancı bulunmaktadır. Mükellef B 2013 yılına ait kazancını 2014 yılında beyan edip hesaplanan matrah üzerinden vergisini ödemiştir.

İnceleme elemanları 12 Ağustos 2015 tarihinde yaptıkları inceleme ve ikmalen tarhiyat sonucu 60.000 TL matrah farkı tespit etmişlerdir. Bunun nedeninin, mükellef B'nin zirai kazancı ile kira gelirini beyan etmemesi olduğu anlaşılmıştır.

**Tablo 2: Mükellef B'nin İkmalen Tarhiyat Sonrasındaki Durumu**

Beyan Edilen Matrah	150.000
Bulunan Matrah Farkı	60.000
Beyan Edilmesi Gereken Matrah	210.000
Beyana Göre Tahakkuk Eden Vergi	45.260
Hesaplanan Ek Vergi	21.000
Ödenmesi Gereken Gerçek Vergi	66.260
İkmalen Tarhı Gereken Vergi	21.000
Kesilen Vergi Ziyai Cezası	21.000
Hesaplanan Gecikme Faizi	4.116

**4.1.2.1. İkmalen Tarhiyat Sonrası Hesaplanan Ek Vergi, Gecikme Faizi ve Kesilen Vergi Ziyai Cezası**

Mükellef B beyan etmiş olduğu 150.000 TL üzerinden 45.260 TL vergi ödemiştir. İnceleme elemanlarının tespitine göre mükellefin ödemesi gereken vergi 210.000 TL üzerinden hesaplanan 66.260 TL'dir. Mükellef devleti  $66.260 - 45.260 = 21.000$  TL zarara uğratmıştır. Bu yüzden mükellef B'ye VUK'un 341/I. maddesine göre ziyaa uğrattığı verginin bir katı tutarında yani 21.000 TL vergi ziyai cezası kesilmiştir. Ayrıca, mükellef adına 4.116 TL de gecikme faizi hesaplanmıştır.

Hesaplamalara göre, mükellef B'nin 21.000 TL ek vergi farkı, 21.000 TL vergi ziyayı ve 4.116 TL de gecikme faizi olmak üzere toplamda 46.116 TL vergi borcu bulunmaktadır.

#### **4.1.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolunun Mükellef Açısından Değerlendirilmesi**

Başlıca vergi hataları VUK'un 117. maddesinde belirtilen hesap hataları ile 118. maddesinde belirtilen vergilendirme hatalarıdır. Mükellef B'nin bu yola başvurabilmesi için uyumsuzluk konusu olayın bu hata türlerinin herhangi birinden kaynaklanmış olması gerekir. Ama, verilen örnek uygulamada herhangi bir vergi hatası söz konusu olmadığından mükellefin bu yolu kullanmasına gerek yoktur.

#### **4.1.2.3. Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Mükellef Açısından Değerlendirilmesi**

Pişmanlık ve ıslah müessesesi cezaları ortadan kaldıran bir uygulamadır. Mükellefin bu müesseseden yararlanabilmesi için, hakkında bir incelemeye başlanılmamış olması gerekir. Bu yüzden mükellef B bu müesseseden yararlanamaz. Çünkü, mükellef hakkında yapılan işlemler, inceleme elemanlarınca yapılan inceleme doğrultusunda gerçekleştirilen ikmalen tarhiyat sonucunda belirlenmiştir.

#### **4.1.2.4. Cezalarda İndirim Yolunun Mükellef Açısından Değerlendirilmesi**

Mükellef, adına tahakkuk eden vergiye itiraz etmez ve dava yoluna gitmezse, VUK'un 376. maddesindeki şartlar dâhilinde, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim talebinde bulunabilir. Mükellef B de bu yola başvurması halinde, 21.000 TL olan vergi ziyayı cezasının yarısından, yani 10.500 TL'lik kısmından kurtulur.

#### **4.1.2.5. Uzlaşma Müessesesinin Mükellef Açısından Değerlendirilmesi**

Uzlaşma komisyonlarının cezalarda %95'lere varan oranlarda indirime gitmeleri, mükellef B'nin de bu yolu seçmesi halinde, önemli bir oranda vergi cezasından kurtulmasına katkıda bulunur. Ayrıca, bazı durumlarda vergi aslında da indirime gidilebilmektedir. Toplanan uzlaşma komisyonlarında, çoğu kez gecikme faizinin de dikkate alınmayarak, hesaba katılmadığı görülmektedir. Bütün bunların yanında, uzlaşma

müessesesinin yargı organlarındaki gibi bir riske sahip olmaması da, mükellefi bu yolu kullanmaya iten sebeplerin başında gelmektedir.

**Tablo 3: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (İller Bazında)**

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2010	129.711	118.332	249.043.184	145.676.717	431.814.346	23.241.220
2011	62.242	50.994	101.867.808	56.824.269	187.719.305	10.230.311
2012	77.559	73.627	149.113.003	126.059.140	255.949.116	16.622.061
2013	94.985	87.905	317.402.075	240.462.735	398.668.319	26.373.201
2014	140.576	120.983	333.514.613	210.862.780	559.360.203	30.569.414

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı 2010, 2011, 2012, 2013 ve 2014 faaliyet raporlarından derlenmiştir (<http://www.gib.gov.tr>).

Tablo 3 incelendiğinde, uzlaşmaya konu olan dosya sayılarının yıllara göre inişli çıkışlı bir seyir izlediği görülmektedir. Bu durumun, gerek idare, gerekse de mükellef kaynaklı birçok sebebi olabilir. Uzlaşmaya konu olan dosya sayılarının büyük bölümünde uzlaşma sağlanmışken; az bir kısmında da uzlaşmaya varılamamıştır. Uzlaşma oranı %95'lere kadar çıkmıştır. Bu durumun nedeni, alacağını kısa süre içinde tahsil etmek isteyen idarenin, eksik miktardaki bir alacağa da razı olmasıdır. Aynı şekilde, mükellef de vergi borcunu azaltma imkânına sahip olduğundan, komisyonda uyumlu bir tavır sergileyebilmektedir. Uzlaşılın vergi miktarlarına baktığımızda; komisyonların, vergilerde de önemli bir miktarda indirim gittiğini görüyoruz. Hatta cezaların da neredeyse sıfırlandığı görülmektedir. İdare cezaların çok büyük bir kısmından vazgeçmiştir.

#### **4.1.2.6. Yargı Yolunun Mükellef Açısından Değerlendirilmesi**

Mükellef B yargı yolunu seçtiğinde birtakım risklerle karşı karşıya kalabilecektir. Haksız bulunarak davayı kaybetmesi halinde, toplam vergi borcundan ziyade dava

masraflarını (karşı tarafinkini de) ve dava süresince işleyen gecikme faizini ödemek zorunda kalmakta, harcadığı emek ve zaman da boşa gitmiş olmaktadır. Davayı kazanması halinde ise bütün borçlarından kurtulabilmekte, uyuşmazlık da tamamen ortadan kalkmış olmaktadır. Bu açıdan bakınca; mükellef, haklı olduğu durumlarda çok büyük fayda sağlayabilmektedir.

Aşağıda, vergi yargısında görevli olan mahkemelerden; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın yıllar itibariyle verilmiş olan dosya sayıları verilerinden yararlanılarak açıklamalarda bulunulmuştur.

**Tablo 4: Türkiye Geneli Vergi Mahkemeleri İş Yüğü (Dosya Sayısı)**

Yıl	Geçen Yııldan Devreden	Yıl İçinde Gelen	Yıl İçinde Bozularak Gelen	Toplam	Yıl İçinde Çıkan Karar
2009	72.177	110.733	5.528	188.438	111.904
2010	76.533	130.134	5.795	212.462	123.791
2011	88.673	83.375	3.701	175.749	124.303
2012	33.661	97.180	5.542	136.383	100.919
2013	53.251	109.141	6.291	168.683	103.509

**Kaynak:** <http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2013/index.html#p=188>

Tablo 4'te gösterilen verilere bakıldığında, vergi mahkemelerinin yoğun bir çalışma temposuna sahip olduğu varsayımına ulaşabiliriz. Vergi davalarında vergi mahkemelerinin süzgeç görevi görmesi, bu mahkemelerin iş yükünü daha da arttırmıştır. Dosya sayılarının fazla oluşu bütün davaların o yıl içinde çözüme kavuşmasını engellemektedir. Önceki yıllardan çözüme kavuşturulamayıp devreden dosya sayılarının o yıl içindeki toplam dosya sayıları içindeki oranı %50'lere kadar çıkmıştır. 2009 yılından sonra artarak devam eden devreden dosya sayıları 2012 yılında düşmüş, 2013 yılında ise tekrar artmıştır. Her uyuşmazlık konusunun mahkemelere intikal ettirilmesi sonucu, yıl içinde çözüme kavuşturulamayıp gelecek yıllara devreden dosya sayısı da artacaktır. Yani, mahkemelere gelen dava sayısının artması mahkemelerin verimliliğini düşürmektedir.



**Tablo 5: Türkiye Geneli Bölge İdare Mahkemeleri İş Yükü (Dosya Sayısı)**

Yıl	Geçen Yıldan Devreden	Yıl İçinde Gelen	Toplam	Yıl İçinde Çıkan Karar
2009	14.516	95.423	109.939	98.233
2010	11.706	108.666	120.372	108.459
2011	11.906	100.612	112.518	105.752
2012	6.766	111.816	118.582	111.518
2013	7.060	148.908	155.968	139.426

**Kaynak:** <http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2013/index.html#p=188>

Tablo 5’te yer alan bilgilere göre; vergi mahkemelerinde olduğu gibi bölge idare mahkemelerinin de yoğun bir çalışma temposuna sahip olduğunu söyleyebiliriz. Geçen yıldan devreden dosya sayısının yıl içindeki toplam dosya sayısına oranı %15’leri bulmaktadır. Devreden dosya sayıları yıllara göre inişli çıkışlı bir seyir izlemiştir. Bunun sebebi, yıl içinde çözüme bağlanamayan dosya sayılarının yıllara göre değişiklik göstermesidir. Mahkemelerin iş yükünün fazla olması, bütün davaların o yıl içinde çözüme kavuşturulmasını engellemekte, davaların önemli bir kısmı gelecek yıllara devretmektedir. Buna rağmen tabloya baktığımızda; yıl içinde gelen dosya sayılarının arttığı yıllarda çıkan karar sayılarının da arttığını görmekteyiz.

**Tablo 6: Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları İş Yükü (Dosya Sayısı)**

Yıl	Geçen Yıldan Devreden	Yıl İçinde Gelen	Toplam	Yıl İçinde Çıkan Karar
2009	149.144	124.464	273.608	105.146
2010	168.462	127.040	295.502	101.753
2011	193.749	148.997	342.746	135.751
2012	206.758	141.132	347.890	138.627
2013	208.907	146.624	355.531	165.501

**Kaynak:** <http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2013/index.html#p=188>

Tablo 6'ya bakıldığında; Danıştay'ın iş yükünün çok yoğun olduğunu görüyoruz. Öyle ki, her yıla baktığımızda; geçen yıldan çözüme kavuşturulamayıp devreden dosya sayısı, o yıl içindeki toplam dosya sayısının yarısından daha fazla bir miktarı oluşturmaktadır. Bunun sebebi, yıl içindeki toplam dosya sayısının yarısından daha az bir miktarının çözüme kavuşturulmasıdır. Ayrıca, devreden dosya sayılarının da sürekli olarak arttığı görülmektedir. Bu sürecin bu şekilde devam ettiği düşünülürse; Danıştay'ın gün geçtikte iş yoğunluğundan çalışamaz hale gelmesi kaçınılmazdır. Çünkü, görüldüğü kadarıyla devreden dosya sayılarına paralel olarak toplam dosya sayıları da sürekli olarak artmıştır.

Gerek Tablo 4'ten, 5'ten ve gerekse de Tablo 6'dan görüldüğü kadarıyla vergi yargısında görevli mahkemelerin iş yükleri son derece fazladır. Mükelleflerin her uyuşmazlığı yargıya taşınmaları sonucu yargı organları çalışamaz hale gelebilmekte ve bu kendisinden beklenen verimliliği gösterememektedir. Bu yüzden de mükelleflerin, uyuşmazlıkları öncelikle idari aşamada çözüme kavuşturmayı denemeleri, buradan sonuç alamadıkları takdirde yargı yoluna başvurmaları gerekmektedir. Bu uygulamanın bir zorunluluk haline getirilmesi de yargı organları açısından rahatlatıcı etki yapar.

#### **4.1.8. Örnek Olay 1 ve 2'nin Mükellefler Açısından Sonuçları**

Mükellef A ve B, ikmalen tarhiyat sonucu adlarına hesaplanan ek vergi ile gecikme faizi ve kesilen vergi ziyai cezası için düzeltme ile pişmanlık ve ıslah yollarına başvuramaz. Cezalarda indirim müessesesini kullanırlar ise vergi ziyai cezasının yarısından kurtulabilme imkânına sahiptirler. Uzlaşma yolunu seçmeleri halinde, vergi ziyai cezasını sıfırlama imkânını elde edebilecekleri gibi adlarına hesaplanan ek vergide de indirime gidilebilir. Ayrıca, uzlaşma komisyonlarında çoğu kez gecikme faizinin de dikkate alınmadığı görülmektedir. Mükellef, uzlaşma yolunu denediği zaman bir kaybının olmadığını bildiği için, mükellefin bu yolu seçme olasılığı yargıya oranla daha yüksektir. Çünkü, mükellefler yargı yolunu seçmeleri halinde davayı kaybetme riskiyle karşı karşıyadır. Davayı kaybetme durumunda katlanılacak olan maddi yük, mükelleflerin bu yola başvurma heveslerini kırmaktadır. Bunun yanı sıra, mükellefler kesin olarak kendilerinin haklı olduklarını düşündükleri konularda bu yola başvurmalı ve tereddüt ettikleri konularda mukteza istemelidirler. Örnek olay incelemelerinden anladığımız kadarıyla, mükellef A ve B haksız gibi görünmektedir. Ama, inceleme raporlarını

göremediğimiz için, yine de böyle bir kanıya varamıyoruz. İnceleme elemanlarının elde ettikleri sonuçlara, mükelleflerin defter ve belgelerini inceleyerek ulaşmış olmaları, böyle bir düşünce uyandırıyor. Eğer, inceleme elemanları, mükellefe ait defter ve belgelerin incelenmeye müsait olmadığı gerekçesiyle re'sen tarhiyat yoluna gitmiş olsaydı; mükellefin yargı organlarında açmış olduğu davayı kazanma olasılığı çok yüksektir. Çünkü, daha önceden tarh edilen bir vergiye ilişkin sonradan ortaya çıkan matrah farkının defter, belge ve kayıtlardan yararlanılarak tespit edilmesi mümkün olduğu halde; inceleme elemanları tarafından re'sen tarhiyata gidilmesi doğru bir yol değildir (Pazarlıoğlu, 2010:98)

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Geçmişten günümüze kadar farklı şekillerde uygulanarak gelen vergi, devletin varlığı sürdüğü müddetçe var olmaya devam edecektir. Günümüzde yaşanan çeşitli ekonomik faaliyetler, ticaretle yaşanan uluslararası gelişmeler sonucu devletin vergi gelirlerine verdiği önem de artış göstermiştir. Bu doğrultuda, özellikle son zamanlarda kayıt dışılığı önlemek adına, Maliye Bakanlığı denetim ve inceleme elemanı alımına hız kazandırmış, yapılan ticaretlerde, belli bir tutarın üzerindeki alışverişlerde ve özel kurumların maaş ödemelerinde banka yoluyla ödeme yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Ülkemizde, vergiler genellikle mükelleflerin beyan etmiş oldukları tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil olunmaktadır. Sonradan inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler sonucu, bu tutarların doğru olmadığı anlaşıldığında; mükellefler adına ek vergi tarh edilebilmekte ve ceza kesilebilmektedir. Kendi karını düşünen vergi mükellefi de, böyle bir borcunun olmadığını veya hesaplanan borcun çok yüksek olduğunu öne sürerek uyuşmazlık yaratmakta, vergi mevzuatının çok karışık bir yapıya sahip olduğunu öne sürmektedir.

Vergi uyuşmazlıkları, başlıca yükümlülük, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, vergi uyuşmazlıkları, ekonomide yaşanan gelişmeler sonucu sıklıkla değişikliğe uğrayan vergi kanunlarının anlaşılmasında ve uygulanmasında yaşanan sorunlar, vergi memurlarının hazine lehine tutumları, mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimleri gibi nedenlerden de kaynaklanabilir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için, mükelleflerin önünde iki seçenek bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, idareyle kurulan diyalog sonucu, karşılıklı olarak konunun görüşülüp tartışıldığı ve barışçıl çözüm yolu olarak da adlandırılan idari çözüm yolu iken; diğeri ise yargısal çözüm yoludur. Yargısal çözüm yolunda idari aşamadaki yolun aksine, uyuşmazlık çekişmeli bir hal alabilmekte ve mükellef ile devlet hasım durumuna gelebilmektedir. Ayrıca, yargı yolu hem mükellef, hem de idare açısından risk taşımaktadır. Mükellef, davayı kaybetme durumunda, borcunun yanı sıra artan gecikme

faizi ve dava masraflarını da ödemek durumunda kalmaktadır. Aynı şekilde, idare de davayı kaybetme durumunda vergi alacağından vazgeçmek zorunda kalmakta ve dava masraflarını da karşılamaktadır.

İdari aşamada çözüme ulaşma süresinin kısa oluşu ve borçlu olmanın baskısından bir an evvel kurtulma isteği, mükelleflerin bu yolu seçmelerinin en önemli nedenlerinden biridir. Mükellef, uyuşmazlığı idari aşamada çözüme kavuşturmak istediğinde ek bir maddi yük ile karşılaşmaz. Bu yüzden, mükelleflerin herhangi bir vergi uyuşmazlığı ile karşılaşmaları durumunda, bu uyuşmazlığı öncelikle idari aşamada çözüme kavuşturmaya çalışmaları büyük önem arz etmektedir. Çalışmamızda da incelediğimiz gibi, vergi yargısında görevli mahkemelerin dava sayıları oldukça fazla ve çalışmaları da çok yoğundur. Bu yüzden, önemli sayıda dava yıl içinde çözüme kavuşturulamayıp gelecek yıllara devretmektedir. Mükelleflerin karşılaştıkları her uyuşmazlığı yargıya taşımaları sonucu yargının yükü daha da artmakta, verimi düşmekte ve kendisinden beklenen performansı gösteremez hale gelmektedir.

Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı, ülkemizde kullanılan idari çözüm yolları etkinleştirilmeli, mükellefe, vergi uyuşmazlığını öncelikle idari aşamada çözüme kavuşturmaya çalışma konusunda zorunluluk getirilmelidir. Bu doğrultuda; vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne yönelik olarak şu önerilerde bulunabiliriz:

- Vergi ihtilaflarının azaltılması için mevcut vergi sistemimiz, basit ve herkes tarafından kolayca anlaşılır hale getirilmelidir.
- Uzlaşma komisyonlarının daha etkin çalışmaları için, öncelikle, vergi idaresi vergi cezalarında değil vergi asıllarında da uzlaşmaya gitmelidir.
- İdari çözüm yollarının etkinliği, idarece araştırılmalıdır.
- Uzlaşma komisyonları daha etkin bir hale getirilmelidir.
- Mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında bilgilendirilmelidir.
- Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözülebilmesi için, idarenin gerektiğinde risk almaktan kaçınmaması gerekir.
- Vergi idaresi yapmış olduğu idari işlemlerde devletçi zihniyetle hareket etmemeli, daha tarafsız olmalıdır.

- Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler, en üst düzeyde inceleme yapan elemanlarının bilgi ve tecrübelerine sahip olmalıdırlar.

İdari aşamadaki çözüm yollarından olan vergi hatalarını düzeltme yolu; vergilendirme işlemlerinde herhangi bir hesap veya vergilendirme hatası olması durumunda kullanılabilir bir yoldur. Mükellef, bu yolu kullanarak bir miktar vergi veya ceza borcundan kurtulabileceği gibi; düzeltme işlemi mükellef aleyhine de olabilir. Mükellef lehine yapılan düzeltme sonucu tahsil edilen vergi mükellefe iade olunur.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyana dayanan vergilerde, vergi ziyaına neden olan fiillerini kendiliğinden vergi idaresine bildiren mükellefler hakkında, vergi ziyayı cezasının uygulanmasını engellemektedir. Böylece, yaptığı işten pişmanlık duyarak itirafta bulunan mükellefler, müessesenin gereklerini yerine getirmek şartıyla vergi ziyayı cezasından kurtulmuş olmaktadır.

Cezalarda indirim yolu, mükellef adına kesilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının belirli oranlarda indirimini öngören bir müessesedir. Mükellef müessesenin şartlarını yerine getirmek koşuluyla, bu yoldan faydalanma imkânına sahiptir. Bu sayede, mükellef, ödeyeceği ceza miktarlarının bir bölümünden kurtulmuş olmaktadır.

Uzlaşma müessesesi ise, mükellefe birçok açıdan fayda sağlayabilen bir yoldur. İdari çözüm yolları içinde en çok kullanılan yol uzlaşma müessesesidir. Diğer bütün idari çözüm yollarında da olduğu gibi, burada da mükellef, emek ve zaman kaybına uğramamakta ve yargılama giderlerinden kurtulmuş olmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının herhangi bir indirim oranıyla sınırlandırılmaması cezalarda yüksek oranlarda indirim yapılmasına olanak vermektedir. Komisyon kararlarının dava konusu edilememesi de mükellef açısından önemli bir güvencedir. Mükellef bu yolu kullanması halinde, sorunun komisyonda karşılıklı olarak görüşülmesi sonucu çözüme kavuşturulması nedeniyle, yaptığı hataların farkına varıp, bu hataları tekrarlamama imkânını da elde etmiş olmaktadır.

Yargı yolu ile çözüm mükellef açısından riskli bir yoldur. Davanın kaybedilmesi halinde mükellef ağır bir maddi yük altında kalabilir. Bunun yanında, davayı kazanması halinde de anlaşmazlık tamamen hallolmakta ve mükellef, adına hesaplanan vergi ve kesilen cezalardan kurtulabilmekte, uyuşmazlık da sona ermiş olmaktadır. Mükellefler, böyle olumsuz durumlarla karşılaşmamak için tereddüt ettikleri konular hakkında Maliye

Bakanlığı'ndan mukteza isteme yoluna gitmelidir. Ayrıca, dava yoluna gidileceği zaman konu hakkında araştırma yapıp, emsal kararlara bakılması da mükellefin lehine olan durumlardır. Bunun yanında, yargı yolunun mükellefler açısından belirsizlik taşıması ve yargılama sürecinin uzun sürmesi, psikolojik açıdan rahatlamak isteyen mükellefleri idari aşamadaki çözüm yollarına itmektedir. Bu çözüm yolları sayesinde uyuşmazlık daha kısa sürede çözüme kavuşturulabilmektedir.

Mükellef açısından değerlendirdiğimizde, yargı sadece haklı olan mükelleflerin lehinedir. Mükellefler her şeyden çok kendi kârlarını düşüneceklerinden; idari aşamadaki çözüm yollarını özellikle de uzlaşmayı tercih etme olasılıkları daha yüksektir. Çünkü, uzlaşmada kusurlu mükelleflerin de yararına kararlar alınır. Yani, uzlaşma hakkından yararlanma konusunda, suçlu vergi mükellefi ile diğer mükellefler arasında herhangi bir ayırım gözetilmez. Bu durumun da mükellefin işine geleceği aşikârdır. Ayrıca, her uyuşmazlık konusunun yargıya taşınması, yargı organlarının yükünü artırıp, bu organların sağlıklı bir şekilde çalışmasını engelleyerek, verimlerinin düşmesine neden olmaktadır.

Vergi idaresinin daha etkin çalışması sonucunda uyuşmazlıklar daha ilk aşamada çözüme kavuşturulabilmekte ve böylece, yargı organlarına giden dava sayısı da azalacağından, bu mahkemeler daha verimli çalışma imkânına kavuşmakta ve daha sağlıklı kararlar verebilmektedir. Bu yüzden, burada idare, mükellefin güvenini kazanarak vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözüm yolu kullanılarak çözüme kavuşturulmasını sağlamalıdır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akkaya, Mustafa ve Bayar, İbrahim Nihat (2011), “Vergi Ziyana Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, 220, 289-294.

Akkurt, Mahmut Nedim (t.y.), “**Düzeltilme ve Yargıya Geçiş**”, [https://www.google.com.tr/?gfe\\_rd=cr&ei=S5ztVKzXMuGq8wf8mYCACw&gws\\_rd=ssl#q=mahmut+nedim+akkurt+d%C3%BCzeltme+ve+yarg%C4%B1ya+ge%C3%A7i%C5%9F](https://www.google.com.tr/?gfe_rd=cr&ei=S5ztVKzXMuGq8wf8mYCACw&gws_rd=ssl#q=mahmut+nedim+akkurt+d%C3%BCzeltme+ve+yarg%C4%B1ya+ge%C3%A7i%C5%9F), (15.12.2014).

Aksoy, Şerafettin (1990), **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Ankara: Filiz Kitabevi.

\_\_\_\_\_ (1993), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul: İ.Ü. Yayınları.

\_\_\_\_\_ (t.y.) “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41-52, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuamk/article/view/1023012908/1023012136>, (15.11.2014).

Alptürk, Ercan (2010), “**Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri**”, <https://www.xing.com/communities/posts/vergi-uyusmazliklarinin-nedenleri-1002155536> (01.01.2015).

Armağan, Ramazan (2007), “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **E- Maliye Dergisi**, (153), 160-178 [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/153/rarmagan.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/153/rarmagan.pdf) (10.08.2014).



- \_\_\_\_\_ (2009), “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **E-Maliye Dergisi**, 156, 199-218, [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/156/12.RamazanARMAgAN.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/156/12.RamazanARMAgAN.pdf) (10.08.2014).
- Arpacı, Altar Ömer (2008), “Mükelleflerin Vergi Tarhiyatı Sonrası Seçenekleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, 86, 125-131.
- Arslan, Mehmet (2006), **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Aslıipek, Süleyman (t.y.), “Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Uygulamada Özellik Arz Eden Durumlar”, <http://www.bilgidenetim.com/pismanlik-ve-islak-muessesesi-ve-uygulamada-ozellik-arzedden-durumlar.html>.
- Atar, Yavuz (2004), **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, No:1, Konya: Mimoza Yayınları.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2010), “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 257, 165-173.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2011), **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Barınır, İsmail (2012), “Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Yollarla Çözümü”, **E-Yaklaşım Dergisi**, <http://www.ozdogrular.com/content/view/20308/> (10.08.2014).
- Batun, Mehmet (2010a), “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-I”, **Yaklaşım Dergisi**, 221, 110-117
- \_\_\_\_\_ (2010b), “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-II”, **Yaklaşım Dergisi**, 212, 123-127
- Belir, Mustafa (2013), “**Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü**”, [http://denetimvergi.com/icerik/makale\\_ex.php?id\\_no=9](http://denetimvergi.com/icerik/makale_ex.php?id_no=9).
- Bilici, Nurettin (2009), **Vergi Hukuku**, 22. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Buze, Mustafa (2008), “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanmasındaki Yorum Farklılıkları”, **Mali Çözüm Dergisi**, 89, 81-94.

- Candan, Turgut (2006), **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Civan, Mehmet ve Kutlar, İsmail (t.y.), “**İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama**”, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Uyusmazliklarin%20Idari%20Asamada%20Cozumu%20ve%20Bir%200Ornek%20Uygulama.pdf>, (10.08.2014).
- Çağan, Nami (1971), “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 28(1-4), 183-204.
- Çetin, Rızkullah (2012a), “Vergi Cezalarında İndirim Müessesinin Özellikleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, 112, 253-258.
- \_\_\_\_\_ (2012b), “Vergi Aslı ve Cezalarına Karşı Yapılan Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşmanın Özellikleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, 113, 209-215.
- Çetinkaya, Oğuz (t.y.), “**Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı**”, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Uyu%C5%9Fmazl%C4%B1klar%C4%B1n%C4%B1n%20Kapsam%C4%B1.pdf> (12.01.2015).
- Demiroğlu, Mehmet (t.y.), **Türkiye’de Vergi Mevzuatı ve Uygulaması**, No:419, Ankara: Türmob Yayınları.
- Dil, Ayşe Nur (2014), “**İdari Yargıda ‘İstinaf Yargılamasına’ Geçiliyor**”, <http://www.ankarastrateji.org/haber/idari-yargida-istinaf-yargilamasina-geçiliyor-1321/> (02.05.2015).
- Dura, İsmail Hakkı (2009), “Uzlaşma Nedir?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 253, 48-52.
- Edizdoğan, Nihat ve Taş, Metin (1993), **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Ercan, İbrahim (2009), “Uzlaşma Müessesesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 95, 227-246.
- Erdem, Tahir (2007a), “Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 223, 41-57.

\_\_\_\_\_ (2007b), **Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma**, No:311, Ankara: Türmob Yayınları

\_\_\_\_\_ (2009), “Rakamların Diliyle Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 252, 131-135.

Ergin, Metin (1984), “Vergide Uzlaşma Müessesesinin Tatbiki”, **Maliye Dergisi**, 71, 45-49.

Erginay, Akif (1981), **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Ergül, Mahmut Tayyar (2007), “Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Daha Sonra Uzlaşma Yapılabilir mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**, 84, 181-183.

Eskiköy, Seçkin (2010), “**Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Bilinmesi Gerekenler**”, [http://www.muhasabenet.net/makale\\_seckin%20eskikoy\\_smmm\\_tarhiyat%20sonrasi%20uzlasmada%20bilinmesi%20gerekenler.html](http://www.muhasabenet.net/makale_seckin%20eskikoy_smmm_tarhiyat%20sonrasi%20uzlasmada%20bilinmesi%20gerekenler.html), (10.08.2014).

GİB (2007a), **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf) (12.01.2015).

GİB (2007b), **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma**, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/uzlasma.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf), (10.08.2014).

GİB (2008), **Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması**, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi\\_hatalari.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf), (15.11.2014).

GİB, **2010, 2011, 2012, 2013 ve 2014 Faaliyet Raporları**, <http://www.gib.gov.tr>, (02.05.2015).

Gökçe, Can Ender (t.y.), “Vergi Hukukumuzda Pişmanlık Müessesesi ve İşleyişi”, [http://www.vergidegundem.com/files/Makale-2\\_ocak06.doc](http://www.vergidegundem.com/files/Makale-2_ocak06.doc) (15.12.2014).

Göktaş, Dursun (2013), **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin El Kitabı**, No:40, Mersin: Smmmo Yayını.

- Güçlü, Ali (2013), “Vergi Hatası ve Şikâyet Yolu ile Müracaat”, **Bülten Dergisi**, 205, 65-67.
- Güneş, Şibli (2009), **Vergi Uyuşmazlıklarında Genelde Yapılan Hatalar ve Özellikli Konular**, No:1, Kayseri: Smmmo Yayını.
- Gürboğa, Erkan ve Atabey, Tuncel (2008), **Vergi Klavuzu**, No:61, Ankara: Smmmo Yayını.
- HSYK, **2013 Faaliyet Raporu**, <http://hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2013/index.html#p=188>, (02.05.2015).
- Işık, Neşe ve Baştuğ, Ayşe Gezer (2012), **Usulsüzlüklerin Vergi Kanunlarındaki Özel Düzenlemeleri ve Genel Uygulama Esasları**, No:434, Ankara: Türmob Yayınları
- İnaltong, Ceyhan (2012) “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 375, 30-59.
- İneli, Ender (2011), “Uzlaşmanın Kesinliği”, **Yaklaşım Dergisi**, 217, 153-158.
- İSMMMO (2014), **Mali Rehber**, İstanbul: İsmmmo Yayını.
- Karaca, Kazım (2011), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile İlgili Özellik Arz Eden Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, 219, 162-167.
- Karaca, Yüksel (1993), **Düzeltilme ve Düzeltme Talebinin Reddi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını.
- Karakoç, Yusuf (2007), **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karyağdı, Müjgan ve Öztürk, İlhami (2009), **Vergi ve Sermaye Piyasası Hukukunda Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, No:18, İstanbul: İAB Yayını.
- Karyağdı, Nazmi ve Aksoy, Ahmet Metin (2013), “Uzlaşma Müessesesinin Vergi ve Sosyal Güvenlik Sisteminde Mukayesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 380, 51-56.
- Kırbaş, Sadık (1984), **Vergi Hukuku**, Ankara: Yükseköğretim Yayını.

- Kızılot, Şükrü (2004), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kocahanoğlu, Osman Selim (1983), **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: Yaylacık Matbaası.
- Kotay, Fatih (2008), “Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, 108, 102-108.
- Meriç, İlyas ve Deligöz, Cihan (2013), “Uzlaşma Müessesesinde Gecikme Faizinin Tatbiki”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 382, 172-177.
- Nas, Adil (2009a), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, 201, 246-248.
- \_\_\_\_\_ (2009b), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, 202, 263-264.
- Oktar, S. Ateş (2012), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 8. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öğütçü, Burhan (2009), “Vergi ve Vergi Cezaları Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, <http://www.gençbaro.org/makale/vergi-ve-vergi-cezaları-uyusmazliklarinin-cozum-yollari-av-burhan-ogutcu.html> (10.08.2014).
- Öncel, Mualla ve diğerleri (1985), **Vergi Hukuku**, No:548, Ankara: Yükseköklü Basımevi.
- Özekes, Muhammet (t.y), “İstinaf Kanun Yolu Nedir?”, <http://www.hukukiyardim.gov.tr/sayfalar/istinaf.pdf> (07.05.2015).
- Özyer, Mehmet Ali (2004), **Açıklama ve Örneklerle “Vergi Usul Kanunu” Uygulaması**, 3. Baskı, İstanbul: Acar Matbaacılık.
- Özyürek, Mustafa (2003), “**Vergi Diye Diye...**”, No:207, Ankara: Türmob Yayınları 54-66.

- Pazarlıoğlu, Elif (2010), **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pehlivan, Osman (2011), **Vergi Hukuku**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Perçin, Necati (2007), “Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı, Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat”, **Mali Çözüm Dergisi**, 79, 155-164.
- Saban, Nihal (2005), **Vergi Hukuku**, No:351, İstanbul: Der Yayınları
- Saylağ, İsmail ve şahin, Serdar (2012), **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Kayhan Matbaacılık.
- şenyüz, Doğan (2005), **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Tan, Mustafa (2007), “Üç Kat Vergi Ziyayı Kesilen Tarhiyatlar Uzlaşma Kapsamına Girer mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 223, 28-34.
- Taş, Metin (2009), “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, 200, 22-25.
- Taşkın, Yasemin (2007), “**Vergi Hataları ve Düzeltme**”, [http://www.alomaliye.com/2007/yasemin\\_taskin\\_vergihata.htm](http://www.alomaliye.com/2007/yasemin_taskin_vergihata.htm) (10.08.2014).
- Tecim, Burak Ali Han (2006), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Nedir?, Kimler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edebilir?”, **Mali Çözüm Dergisi**, 74, 275-286.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep (2014), **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir: Kanyıhaz Matbaacılık.
- Turmangil, Civan (1982-1987), “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 39(1-4), 125-156.
- Umdu, Ersin (2008), “Vergi Hukukundaki Uzlaşma Çerçevesinde Sosyal Güvenlik Hukukundaki Uzlaşmanın Tahlili”, **Mali Çözüm Dergisi**, 88, 207-212.

URL, “Vergi Uyuşmazlıkları”, (t.y.), <http://www.muhasibedersleri.com/butce-vergi/vergi-uyusmazliklari.html> (10.08.2014).

URL, “Vergi Uyuşmazlıkları”, (t.y.), <http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925> (10.08.2014).

URL, “Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, (t.y.), <http://www.turanvergidanismanligi.com/Makaleler/vergi-hukukunda-uzlasma/6> (10.08.2014).

URL, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemleri” (2006), [http://www.kuleli.av.tr/ArticleFiles/Vergi\\_Ihtilaflarinin\\_Idari\\_Asamada\\_Cozum\\_Yontemleri.pdf](http://www.kuleli.av.tr/ArticleFiles/Vergi_Ihtilaflarinin_Idari_Asamada_Cozum_Yontemleri.pdf) (10.08.2014).

Ünsal, Hilmi (2006), **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Ankara: Arıkan Basım Evi.

Üyücü, Ahenk (t.y.), “**Uzlaşma Şekil ve Şartları**”, [http://www.dengeymm.com.tr/uzlama\\_ekil\\_ve\\_artlar-ahenk\\_yc-deneti\\_yardmcs/yayin/124/](http://www.dengeymm.com.tr/uzlama_ekil_ve_artlar-ahenk_yc-deneti_yardmcs/yayin/124/) (10.08.2014).

Yasin, Mehmet (2009), “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Yeniden Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Yapılabileceği”, **Yaklaşım Dergisi**, 202, 57-59.

\_\_\_\_\_ (2010), “Vergi Ziyana Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, 206, 80-85.

Yavuz, Tayyip (1994), **Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma Kurumu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıldırım, Cahit (t.y.), “**Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Yollar**”, <http://www.cahityildirim.com/index.php/vergi-uyusmazliklarinda-dari-yollar> (10.08.2014).

Yüce, Mehmet ve Sümer, Gökhan (2012), “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu”, <http://www.vmhk.org.tr/?p=4509> (10.08.2014).

Yücel, Mehmet (t.y.), “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Özellikli Durumlar”, <http://tayyarates.com.tr/mg.mhp?sn=117> (15.12.2014).

Yürükoğlu, Atilla (2006), “Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, <http://www.muhasibetr.com/makaleler/023/> (10.08.2014).

## **ÖZGEÇMİŞ**

Zeynep ÖZCAN, 19.05.1988 tarihinde Trabzon'da doğdu. İlköğretim ve lise eğitimini Trabzon'da tamamladı. 2007 yılında girdiği Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nden 2011 yılında mezun oldu. Aynı yıl başladığı Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı yüksek lisans eğitimine devam etmektedir.