

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA MÜESSESESİ ve ETKİNLİĞİ SORUNU

Hakan ARSLANER¹

ÖZ

Hemen hemen her ülkede vergi uygulamalarına gösterilen az ya da çok bir reaksiyon, takınılan bir tavır vardır. Çünkü devlet, kendinden bir karşılık beklenmeden, vatandaşlardan kazançlarının bir kısmını kendisine ödemesini istemektedir. Üzerinden vergi alınmayan hiçbir konunun kalmadığı günümüzde vergisel işlemlerin uygulayıcısı olan devlet ile vergisel işlemler uygulanan gerçek ve tüzel kişiler arasında uyuşmazlıkların çıkması bu anlamda kaçınılmaz görünmektedir. Bu işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların da bir an önce çözüme kavuşturulması, hem hazineye intikal edecek olan verginin zaman maliyetini düşünen vergi idaresi hem de ödemeyi kaçınılmaz son olarak gören vatandaşlar için önemlidir. Bu çalışmada, “vergi uyuşmazlığı” kavramı her yönüyle ortaya konulduktan sonra uyuşmazlık çözümü için, yargı yoluna alternatif olarak düzenlenen idari çözüm yollarının neler olduğu üzerinde durulacak ve bu yolların vergisel uyuşmazlıkların çözümünde yeterli ve etkili bir rol üstlenip üstlenmediği tartışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, İdari Çözüm Yolları, Uzlaşma, Hata Düzeltme

Jel Kodları: K34, H83

SETTLEMENT INSTITUTE WITHIN THE ADMINISTRATIVE STAGE OF SOLUTIONS IN TAX DISPUTES AND EFFICIENCY PROBLEM

ABSTRACT

Almost all countries show either less or much reaction and attitude to be struck in tax applications since governments want their citizens to repay themselves an amount of what they earn with no thought of personal gain. Nowadays, there is no field which the government do not apply any tax. So it can obviously be claimed that any controversy, which may occur between tax operator government and tax applied natural and legal persons, is inevitable. Coming up with a solution for such probable controversy arising from tax-related processes is an important issue for both tax office, which attaches importance to time cost of tax to revert to the treasury, and citizens who think that payment is an inevitable ending. In this study, administrative ways being arranged alternatively to judicial remedy shall be taken into account, and it shall be discussed that whether or not these ways play a role in the solution of tax-related controversies to put an end to that probable controversy after the term “tax disputes” is held at all points.

Keywords: Tax disputes, Administrative way of solutions, Settlement, Error Recovery

Jel Classification Codes: K34, H83

¹ Yrd.Doç.Dr., Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü,
hakanarslaner@yahoo.com

1. Giriş

Devletin üretmiş olduğu mallar ile sunmuş olduğu hizmetlerin kaynağını teşkil eden çok farklı gelirleri bulunmaktadır. Bu gelirlerin sıralamasında vergiler ilk başlıkta yer alır. Klasik iktisadi ve mali görüşe göre vergiler temel kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı iken günümüzde kamusal hizmetlerin yelpazesinin genişlemesi, devlete iktisadi ve sosyal nitelikli görevlerin yüklenmesi nedeniyle devletin verginin mali amacını aşar nitelikte vergisel işlemlerde bulunduğunu söyleyebiliriz.

Vergilerin karşılıksız olması, bir anlamda ekonomik özgürlüğe müdahale etmesi, vergiye olan gönüllü uyumu zedelemektedir. Vergi algısının gelişmediği, yöneticilerin yönetilenlere, yönetilenlerin de yöneticilere güvenmediği toplumlarda vergiye karşı direnç çok daha göze çarpmaktadır. Bu anlamda devletler, sıkı kamu hukuku kuralları ile mümkün olduğunca gönüllü olmasa da zorunlu uyumu sağlamak adına normlar koymakta, uygulamada tedbirli davranmaktadır.

Ancak günümüzde vergiye uyum, elbette ki sıkı kurallar koyup onları uygulamakla gerçekleşemez. Verginin temel ilkeleri olan, kanunilik, eşitlik gibi ilkelere uygun hareket etmek, vatandaşların devlete olan güvenini tesis etmek vergiye gönüllü uyumu sağlayabilmek adına önemli adımlar olacaktır.

Bununla birlikte nasıl bir vergileme sistemi getirirseniz getirin elbette ki vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellefler ya da vergi sorumluları arasında vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkacaktır. Bu uyuşmazlıkların olağan çözüm yeri mahkemelerdir. Fakat verginin zamanında ya da mümkün olan en kısa sürede tahsil edilmesi, vergisel işlemlerin temel hedeflerinden biri olmasından ötürü, sürüncemede kalmış uyuşmazlıkların çözüm süreci hazine açısından istenilen bir durum değildir. Ayrıca her iki taraf için ek mali külfetler, beşeri sermayenin atıl kullanımı, mahkemelerin ağır iş yükleri yüzünden süregiden dava dosyaları nedeniyle vergisel nitelikli anlaşmazlıkların kısa sürede çözülmesi beklenmektedir. Bu anlamda, verginin her iki tarafını oluşturan alacaklı ile borçlu arasındaki anlaşmazlıkların yargı sürecine götürülmeden halledilebilmesi için bazı çözüm yolları düzenlenmiştir.

Bu çalışmada ilk önce “vergi uyuşmazlığı” kavramı üzerinde durulacaktır. Daha sonra uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolları olarak kabul edilen müesseselere değinilerek, bu müesseselerden beklentiler, uygulamada bunlardan beklenen gerçek amaçlarını yerine getirip getirmediikleri, mevzuattaki eksiklikler ve sonuç olarak bu kurumların gerçekten bir uyuşmazlık çözüm yolu olup olmadıkları tartışılacaktır. Ancak konumuz itibariyle uzlaşma müessesesi üzerinde özellikle durulacaktır.

2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Uyuşmazlık iki ya da daha fazla tarafın bir konuda ihtilaf yaşaması, anlaşamaması halidir. Vergisel işlemler, kişi ve kurumların ekonomik özgürlüklerine müdahale eden; karşılıksız olması, cebri niteliğinin bulunması gibi özellikleri nedeniyle de çoğu zaman anayasal düzlemde tartışılan işlemlerdir. Kamu yararının ağır bastığı vergisel nitelikli işlemler ve vergi tahsilat süreci de bu bağlamda hukuk kuralları ile düzenlenmeli, bu konuda keyfi uygulamalara yer verilmemelidir. Vergi hukukunun dinamik ve değişken yapısı dolayısıyla, yönetsel işlemleri gerçekleştiren gelir idaresi ile bu işlemlere muhatap olan mükellefler, adına ceza kesilenler ve kimi zaman vergi sorumluları arasında uyuşmazlık yaşanması normaldir.

Vergi hukukunda belirtilmiş bulunan şekli ya da maddi yükümlülüklerle muhatap olanlar tarafından bu yükümlülüklerle uyulmaması nedeniyle vergi idaresi ile mükellefler ya da vergi sorumlularının yaşadığı ihtilaf durumu vergi uyuşmazlığı/vergi anlaşmazlığı olarak adlandırılabilir. Ancak burada şunu belirtmekte yarar vardır. Kendisine kanunda ya da düzenleyici işlemlerde şekli veya maddi yükümlülük yüklenenler, bu yükümlülüklerini yerine getirmediklerinde idare tarafından bir matrah farkı çıkarılması ya da bir cezai işlem uygulanması halinde yükümlülük sahipleri bu durumu kabullenmeleri ancak ödenecek vergi veya ceza için borcu silme veyahut bir indirim mekanizmasını işletmek istemeleri durumunda ortaya çıkacak hukuki duruma tam olarak bir uyuşmazlık çözümü olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Başka bir açıklama ile, mükellefin suçunu kabul etmesi ancak çıkarılan matrah farkı nedeniyle oluşan vergiyi ve/veya cezayı ödememek/daha az ödemek istemesi halinde aslında tam olarak bir uyuşmazlık durumunun varlığından söz etmek pek mümkün değildir. Mükellef, kendisi adına yapılan idari işlemin bir nevi maddi ya da hukuki sebep unsurunun eksik olduğunu iddia etmesi, idarenin de bu iddianın yersiz olduğu konusunda ısrarcı olması durumunda hukuken bir uyuşmazlığın varlığından bahsedilebilir. Bu nitelikte bir uyuşmazlık yargı organları önünde giderilir. Aksini iddia idareyi hem fail hem de hâkim yapar ki, önemli bir usul kuralı eksikliği ortaya çıkar.

Vergi uygulamasında maddi yanlışlık yapıldığı iddialarından kanunların yanlış uygulandığına, hatta uygulanmak istenen kanunun Anayasaya aykırı olduğuna kadar giden geniş bir yelpaze içindeki bu uyuşmazlıkların çözülmesi ya idare ile mükellef arasındaki ilişkilere dayalı tedbirlerle ya da yargı organlarına intikal ile sonuçlanır (Arslan, 2005: 259). Uyuşmazlıkların en adil çözüm yerleri yargı organlarıdır (Pehlivan, 2004: 123). Bu anlamda gelir idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan ihtilaflarda vergi yargısının kararı, mükellefçe en makbul ve kabul edilebilir karar görünümündedir. Fakat yargıya intikal eden olayların oldukça uzun bir zaman dilimi içerisinde sonuçlanabildiği gerçeği göz önünde bulundurularak, vergi idaresiyle mükellef arasında çıkan ihtilafların, iki tarafı da memnun edecek bir orta yolla çözüme kavuşturulması, yani uyuşmazlık halinde idari çözüm yollarına başvurulması çoğu kez tercih nedeni olmaktadır (Serim, 2006: 153). Vergisel işlemlerden kaynaklanan anlaşmazlıkların mahkemeye götürülmeden çözülebilmelerine imkân tanıyan uygulamalara benzer düzenlemeler (tüketici hukukunda, toplu iş hukukunda, aile hukukunda

hatta ceza hukukunda) özel hukuktan ve kamu hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklar için de getirilmiştir.

3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları

Literatürde, aşağıda göreceğimiz vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözüm müesseselerine idari aşamada çözüm yolları veya barışçıl çözüm yolları gibi farklı isimler verilse de her iki kavramın da kullanılmasının amacı aynıdır. Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollardan çözülmesi, mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığın yargı makamları önüne götürülmeksizin çözülmesini ifade eder (Bayraklı, 2000: 98; Oktar, 2008: 429; Kırbaş, 2012: 193). Diğer bir anlatımla idari çözüm yolları vergi hukukunda yer alan kuralların uygulanmasından ya da yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden veyahut eksik yerine getirilmesinden doğan anlaşmazlıkların mahkemeye götürülmeksizin sulh yolunun bulunmasıdır.

Doktrinde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarını; hata düzeltme, uzlaşma, cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah olarak sıralayan görüşler olduğu gibi (Karakoç, 2014: 729; Kızılot vd., 2007: 226; Kızılot ve Kızılot, 2007: 98; Aksoy, 2010: 111). Sadece vergi hatalarını düzeltme ve uzlaşma yolunu idari aşamada çözüm yolları olarak kabul edenler de vardır (Öncel, 2008: 170; Bayraklı, 2011:234; Saban, 2003: 374; Kırbaş, 2012: 189; Arslan, 2005: 259; Pehlivan, 2004: 123). Uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarını vergi hatalarını düzeltme, uzlaşma ve cezalarda indirim olarak üçlü bir sınıflandırmaya tâbi tutanların yanında (Oktar, 2008, 431), bu müesseseleri vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları başlığı altında değerlendirmeden bunları vergi anapara borçlarını ve cezaları sona erdiren/azaltan nedenler olarak görenlerin olduğunu da söylemek mümkündür (Mutluer ve Dayanç, 2014: 131)¹.

Doktrindeki bölümlendirmelerden yola çıkarak vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları ya da barışçıl çözüm yolları olarak, Vergi Usul Kanunu

¹Yusuf Karakoç (2015), Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)adlı kitabında “vergi anlaşmazlıkları” kavramı ile “vergi uyuşmazlığı” kavramları arasında ayırma gitmiş, idari ya da barışçıl yollar vergi anlaşmazlıklarının, uyuşmazlığa dönüştürülmeden çözüme kavuşturulabileceği yollar olarak tanımlamış, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolunun ise yargı olması gerektiğine vurgu yapmıştır. Yazar, bu anlamda, vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında vergi hukuku uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkan anlayış farklılığına ve/ya da aynı konuda tarafların aynı yönde düşünmemelerini vergi anlaşmazlığı olarak tanımlarken (s. 34-35); taraflar arasında çözümlenebilecek bir anlaşmazlık olmaktan çıkan ve taraflar dışında bir merciin çözmesi gereken durumları da vergi uyuşmazlığı olarak tanımlamaktadır (s. 36).

(VUK)¹'un 371. maddesinde düzenlenen “pişmanlık ve ıslah” ile 376. maddesinde yer alan “cezalardan indirme” düzenlemelerini sayabilirsek de temelde Mezkûr Kanun'un 116. ve devamı maddelerinde belirtilen “hata düzeltme” ve EK 1. ve devamı ile Ek 11. maddelerinde hüküm altına alınan “uzlaşma” müesseselerini kabul edebiliriz. Aşağıda pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ile vergi hatalarının düzeltilmesi mekanizmalarına daha y zeyssel değinerek uzlaşma müessesini ayrıntılı olarak incelemeye çalışacağız.

3. 1. Pişmanlık ve Islah

VUK'un 371. maddesinin 1. fıkrası, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında vergi ziyai cezası kesilmeyeceğini hükmetmektedir. Bu anlamda Mezkûr Kanun'un 341. maddesinde düzenlenmiş olan vergi ziyai kabahatini işlemiş mükellefler ile bu kabahate iştirak edenler için 344. maddede düzenlenmiş vergi ziyai cezası kesilmeyecektir.

Mükellef, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi ya da ek-sik yerine getirmesi sebebiyle hazine kaybına neden olmakta ancak muhatap olacağı vergi ziyai cezasından bu müessese ile kurtulmaktadır. Fakat bu müesseseden yararlanabilmesi için VUK'un 371. maddesinin devamında belirtilmiş bulunan Şartların da bir arada bulunması gerekmektedir. Bu anlamda mükellefin pişman olduğunu ilgili vergi dairesine bildirmeden önce hakkında herhangi bir ihbar yapılmamış olması, mükellefin vergisel işlemleri hakkında keyfiyetin bildirilme tarihinden evvel herhangi bir inceleme başlatılmamış ya da vergisel olayların takdir komisyonuna intikal ettirilme-miş olması, hiç verilmeyen veyahut eksik verilen beyannamenin pişmanlık bildiriminden sonraki on beş gün içerisinde verilmesi ya da düzeltilerek verilmesi, ödeme süresi geçmiş vergiler için de gecikme zammı hesaplanarak yine bildirimden sonraki on beş gün içinde ödenmesi halinde mükellef için herhangi bir vergi cezası tatbik edilmeyecektir.

Kayıtlı bir mükellefin beyannamesini vermemesi, idare tarafından rahatlıkla tespit edilebilir. Kayıtlı alışmayan kişiler için ise elde edilen kazançlar üzerine beyanname verilmemesinin tespiti o kadar kolay olmayacaktır. Ayrıca kayıtlı bir m kel-lef beyannamesinde olması gerekenden daha az matrah da gösterebilir. Bunun tespiti ise ancak denetimlerle mümkündür. Denetim oranının düşük olduğu durumlarda yine böyle bir durumun tespiti elbette ki zor olacaktır.

Yukarıda pişmanlık müessesesinden yararlanılmasını engelleyen vergi incelemesinin yükümlü nezdinde başlanmış olması gerekir. Dairede evrak üzerindeki in-

¹ 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş ve 10.01.1961 tarihli 10703-10705 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde bu Kanun “VUK” olarak zikredilecektir.

celeme, vergi incelemesi olarak kabul edilmez (Bayraklı, 2006: 206). Zaten vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması esastır. İnceleme elemanları ya da vergi daireleri, mükelleflerden incelemeye başlanmadan önce iş yerinin müsait olmaması nedeniyle incelemenin vergi dairesinde veya inceleme elemanının görev yaptığı yerde yapılmasını istediğine dair dilekçe almaktadırlar. Bu alınan dilekçe ile ileride doğabilecek ihtilafların önüne geçilmektedir. Ancak böyle bir dilekçe alınmadan mükellefin işyerinde değil de vergi dairesi bünyesinde bir denetime başlanmış olması, mükellefin pişmanlıktan yararlanmasına engel olmayacaktır. Genel olarak, idarenin, mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanma şartları oluşmuş ise, bu hükümlerden yararlanmaması yönünde bir çabasının olduğunu söyleyemeyiz.

Bu müessese ile idare açısından, hiç beyan edilmeyerek ödenmemiş veya ek-sik ödenmiş bir verginin gecikme zammı ile birlikte tahsilatı sağlanmaktadır. Belki de zamanaşımı süresi boyunca tespit edemeyeceği bir hazine kaybı giderilmektedir. Mükellef ise vergi miktarına göre artabilen bir vergi ziyayı cezasından kurtulmuş olacaktır. Gerçi kaçakçılık fiili olmaması kaydıyla uzlaşmaya ya da bu fiil olsa bile cezalardan indirim başvurusu yaparak cezanın önemli bir kısmından mükellefin kurtulması mümkündür.

Görüldüğü üzere bu müessese mevcut bir vergisel uyumsuzluğu çözmekte, uygulama ile mükellefin pişmanlığını idareye bildirmesi durumunda ileride oluşabilecek bir uyumsuzluğun önüne geçilmektedir.

3.2. Cezalardan İndirim

VUK'un 376. maddesi vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim mekanizmasını düzenlemektedir. Buna göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu kendisine yapılan ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren kesilen cezalarda indirimden yararlanmak istediğine dair başvurusunu vergi dairesine yaptığı takdirde vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, diğer raddelerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının ise her durumda üçte biri indirilmektedir.

Cezalardan indirim uygulamasındaki amaç, mükellefin vergi sistemi içerisinde kalması, cezanın hazineye girme süresini kısaltması ve ihtilaf sayısını azaltarak vergi dairesinin daha verimli çalışmasını sağlamaktır (Özyer, 2001: 678; Mutluer ve Dayanç, 2014: 221; Kızılot ve Kızılot, 2007: 150). Ancak böyle bir uygulama ile vergi ve cezalarda kanunilik ilkesine aykırı hareket edilmektedir (Karakoç, 2014: 576-577).

Cezalardan indirim müessesesi genel olarak değerlendirildiğinde aslında bu müessesesinin bir uyumsuzluk çözdüğü söylenemez. Eğer ortada zaten hukuka aykırı bir tarhiyat yapılmış ise, mükellef herhangi bir ceza gerektirecek suç işlemediğini düşünüyor olması gerekir. Bu durumda haksız yere kesilen bir cezada mükellefin indirim istemesi, beklenilecek bir davranış olmayacaktır. Aşağıda göreceğimiz üzere bu uygulamanın idari yollar bakımından alternatifi uzlaşma kurumudur. Uzlaşma yolunda

ise hemen hemen sadece parasal indirimlerin konuşulduğu vergi dairesi tarafından hukuka aykırı bir ceza ihbarnamesi düzenlendiğinin kabul edilmediği düşünüldüğünde mükellefe tek yol kalmıştır o da uyuşmazlık çözümünün doğal yolu olan yargı yoludur.

3.3. Hata Düzeltme

VUK'un Altıncı Kısım Son Bölümü olan Üçüncü Bölümünde "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlığı altında 116. ilâ 126. Maddeleri arasında vergi hatalarının neler olduğu ve düzeltme işlemlerinin nasıl yapıldığına dair hükümler yer almaktadır. Bu hükümlere göre vergi hataları; hesap hatası (m. 117) ve vergilendirme hatası (m. 118) olarak ikili bir ayırma tâbi tutulmaktadır. Vergi hataları, VUK'ta tahdidi olarak sıralanmasından ötürü ancak bu maddelerde yer alan hatalar düzeltmeye konu olabilir.

Vergi hatalarını iki yönlü düşünmek gerekmektedir. Bu hatalardan ilki, mevzuatın vergiyi doğuran olaya uygulanması sırasında hukukî kuralların yorumundan, vergilendirmenin özüne ve maddi olaylara ilişkin açık olmayan noktalarda, vergisel olayların karmaşık niteliğinden doğan hatalardır. Bu tür hataların sağlıklı sonuca ulaştırılması ancak yargı yolu ile mümkün olacaktır (Öncel vd. 2008: 176; Karakoç, 2014: 765; Mutluer ve Dayanç, 2014: 131). Hukukî uyuşmazlıklardan başka yargı kararına konu olmuş hususlar ile ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklar da düzeltme konusu yapılamaz (Yüce, 2015: 81)¹. Diğer hatalar ise, vergiyi doğuran olaya yorum sonucu uygulanacak hukukî hükümler dışında kalan ve uygulamadan kaynaklanan hatalardır. Bu hatalar, yorum hatalarına göre daha kolay çözüme kavuşturulabilir (Mutluer ve Dayanç, 2014: 131). Vergilendirme işleminin bir idari işlem olması hasebiyle, yapılan bu tarz hataların yine idari işleme özgü kurallarla geri alınması mümkündür (Saban, 2003: 379). Bu durumda idare tarafından yapılan düzeltme idari işlem niteliği arz eder (Kızılot vd., 2007: 228). Dolayısıyla idare tarafından yapılan düzeltme işlemleri yeni bir uyuşmazlık konusu olabilmektedir. VUK'ta belirtilmiş bulunan hesap ya da vergilendirme hataları mükellef ile vergi dairesi arasında cereyan edecek olan bir vergi uyuşmazlığıdır. Bu uyuşmazlıkların giderilmesi düzeltme yoluna başvuru ile mümkün olabilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilebilmesi hem mükellefin talebiyle hem de idare tarafından kendiliğinden olabilmektedir. İdare tarafından tespit edilen tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak vergi hatalarının düzeltilmesi re'sen yapılabilir. Mükellef ise hataların varlığı halinde süresi içinde ilgili vergi dairesine hata düzeltme yoluna

¹ Kamu alacağının cebren tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme ve şikayet yolu izlenmesine olanak bulunmamaktadır (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2009, E. No: 2009/1, K. No: 2009/452); 6183 sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemler Vergi Usul Kanununun vergilendirmede yapılan hataların düzeltilmesine olanak tanıdığı düzeltme yolunun kapsamı dışında kalmaktadır (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.12.2008, E. No: 2007/639, K. No: 2008/753. Atıfta bulunulan bu ve bundan sonraki tüm mahkeme kararları "HukukTürk" sitesinin veri tabanından abonelik sistemi ile çekilmiştir.

başvuracaktır. Bu hatalar genel olarak gözle görülebilecek, kuşku götürmeyecek hatalardır¹. Hataların düzeltilmesi para ve zaman maliyeti olan yargı yolu yerine, mükellefi psikolojik olarak olumlu etkileyen, idarenin hukuka uygun vergisel işlemler tesis edebilmesini sağlayan etkili bir vergisel uyumsuzluk çözüm yoludur.

Kanunlarda yer alan her türlü şekli ve maddi kuralları yerine getirmiş bir mükellefe parasal bir vergi cezası kesildiğinde, mükellefin cezalarda indirim ya da uzlaşmaya gitmesini beklemeyi düşünemeyiz. Çünkü devletin vergi kaybına neden olacak bir eylemde bulunmadığı ya da herhangi bir usul suçu işlemediği konusunda kendisinden emin olan mükellefin bu yollara başvurması bir anlamda kendisine isnat edilen suçu kabul edeceği anlamına gelmektedir. Salt yargı sürecindeki prosedürlerden ve zaman kaybından mütevellit olarak mükellef, cezalarda ciddi bir indirim sağlandığından dolayı uzlaşmaya başvurabilir. Kesilen ceza, tarhiyat öncesi bir inceleme dayalı ise zaten usul suçları için düzenlenen cezalara karşı mükellef uzlaşmaya başvuramayacaktır. Bu durumda cezalardan indirim müessesesi ciddi bir ceza indirimi getirmediği için mükellefe kalan tek yol yargıdır. İdareyle mükellef arasında yaşanan uyumsuzluk bir vergi hatasından kaynaklanıyor ise, hata düzeltme yoluna gitmesi, başvurusu kabul edilmediğinde ya da zımnen reddedildiğinde Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla başvurması ya da bu yola hiç başvurmadığında direk yargı yolunu seçmesi mümkündür.

3.4. Uzlaşma

VUK'ta ya da bir yönetsel düzenleyici işlemde uzlaşmanın kavramsal açıklaması veya tanımı yer almamaktadır. Bununla birlikte yargı organlarının kararlarında ve doktrinde bazı tanımlamalara yer verilmiştir. Yargı kararlarında uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyumsuzlukların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması (DİBKK, 23.10.1986, E. 1986/2, K. 1986/2); vergilemeden dolayı mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyumsuzlukların barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşarak kesin olarak çözümlendirilmesi (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.06.2003, E. No: 2002/592, K. No: 2003/333) olarak ifade edilmektedir. Doktrinde ise uzlaşma ile ilgili; belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ve yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmaları (Öncel v.d., 2008: 170); vergi anlaşmazlıklarının uyumsuzluk haline getirilerek mahkemeye intikal ettirilmeden yükümlü ile vergi idaresi arasında çözüme kavuşturulması (Karakoç, 2014:

¹ Vergi Usul Kanununun 122'nci ve 124'üncü maddelerine göre idareden düzeltilmesi talep edilebilecek hesap ve vergilendirme hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makam veya uyumsuzluk halinde yargı yerince Kanunun 3'üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurulmadan, ilk bakışta tespit edilebilecek açıklıktaki hatalar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 03.07.2009, E. No: 2007/813, K. No: 2009/333).

730); mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, yani verginin ya da ceza miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın çözümlenmesi (Kızılot ve Kızılot, 2007: 222); vergi dairesi ile vergi yükümlüsünün veya ceza muhatabının aralarındaki uyuşmazlığı karşılıklı görüşme, tartışma ve pazarlık yöntemleriyle çözmeleri esasına dayalı olan bir sistem (Candan, 2006: 259); mükellefle vergi dairesinin, mükellef hakkında yapılan tarhiyat ve tarhiyata dayalı kesilen cezalar hakkında anlaşarak konuyu uyuşmazlık durumuna sokmamaları (Mutluer ve Dayanç, 2014: 218); vergi yükümlüsü ya da ceza sorumlusu ile vergi idaresi arasında, vergi ve ceza nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeksizin çözümlenen bir anlaşma (Bayraklı, 2011: 229) şeklinde tanımlamalara rastlamak mümkündür.

Bu müessese ile; mükellef ve vergi dairesini, vergi kazasının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak, verginin bir an önce tahsilini sağlamak, yargı mercilerinin yükünü hafifletmek ve mükellefleri etkilemek suretiyle mükellef ve idare ilişkilerini düzeltmek (Aksoy, 2010: 115); yükümlünün yargı yoluna başvurup anlaşmazlığı uyuşmazlık haline getirip sürdürmesi yerine vergi idaresi ile anlaşarak anlaşmazlığa son vermesi sonucunda vergi veya vergi cezası ya da her ikisi çok daha çabuk ve kısa yoldan tahsil edilmek, sonuçta kamu alacağını zaman içinde değer kaybetmeden hazineye intikal ettirebilmek (Karakoç, 2014: 583); vergi idaresi ile vergi yükümlüsü ve/veya ceza muhatabı arasında henüz sorun doğmadan bu kurum işletilerek taraflar arasında o ana kadar var olmayan, ancak yakın bir gelecekte doğması muhtemel bir sorunu gidermek amaçlanmaktadır (Karakoç, 2015: 62). VUK'un gerekçesinde uzlaşma kurumunun amacının, vergi uyuşmazlıklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması, mükellefle idare arasında vergi yönünde ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek yargıya gitmeden çözüme bağlanması olduğu belirtilmiştir (Danıştay 4. Dairesi, 11.01.1996, E. No: 1994/4274, K. No: 1996/97). Uzlaşma müessesesinin amaçları daha çok idare açısından ortaya konulmuşsa da bu müessesenin mükellef açısından da zaman zaman önemli olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla uygulamada sıklıkla başvurulmuş bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından sonuncusu olan uzlaşma müessesesi hukukî niteliği ve sonuçları bakımından belki de en çok tartışılan kurumdur. Bu müessese 22.07.1998 tarihinde kabul edilmiş 4369 sayılı Kanun'la değişik 19.02.1963 tarihinde kabul edilmiş 205 sayılı Kanun'la VUK'un 3. Bölümüne Ek 1 maddesiyle girmiştir. 04.12.1985 tarihinde kabul edilmiş 3239 sayılı Kanun ile de Ek 11 maddesiyle tarhiyat öncesi uzlaşma uygulamada kabul edilmiştir. Aşağıda ilk önce tarhiyat öncesi uzlaşmaya değinilecek daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi incelenecektir.

3.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

VUK'un Ek 11. Maddesine göre, mükellefler ile vergi dairesi, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidebilirler. Kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyana sebebiyet verilir ise, bundan kaynaklı vergi ziyayı cezası için uzlaşma yoluna gidilemez. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler de tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna girmekte ayrıca mükellefin bilgisi dışında yapılan denetimlerde inceleme elemanı, hakkında inceleme yapılan kişiyi uzlaşma talebinde bulunması için davet edebilmektedir. Ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında meslek odalarından bir temsilcinin bulunması mümkün iken, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

3.4.1.1. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

İnceleme elemanının uzlaşma davetini kabul eden veya süresinde uzlaşma dilekçesi vermiş mükellef ya da ceza muhatabı ile uzlaşma komisyonu belirtilen yer ve tarihte bir araya geleceklerdir. Uzlaşma komisyonları, vergi dairesi adına hareket etmektedir. Başka bir deyişle, bu komisyonlar uzlaşma görüşmeleri sırasında, vergi idaresini temsil etmekte ve onun adına irade beyanında bulunmaktadır. Komisyonunda, vergi ödevlisi kesiminin temsilcisi yer almamaktadır. Görüşmelere katılan vergi ödevlisi, komisyonun üyesi olmayıp onun dışında ve karşısında yer almaktadır (Karakoç, 2015: 65). Bu şekilde kurulan komisyonunda yapılan görüşmeler ve pazarlıklar sonucunda uzlaşmanın sağlanması ya da uzlaşmanın temin edilememesi şeklinde iki hukukî sonuç ortaya çıkabilir. Uzlaşma talep edilmesine rağmen ya da inceleme elemanının davetine istinaden geçerli bir mazeret sunmadan uzlaşma görüşmesine gelmemesi uzlaşmanın temin edilememesi hükmündedir.

3.4.1.1.1. Uzlaşmaya Varılması Halinde

Mükellef, vergi sorumlusu ya da ceza muhatabı ile uzlaşma komisyonu arasında yapılan uzlaşma görüşmelerinin sonucu bir tutanakla tespit edilir. 31 Ekim 2011 tarihinde kabul edilip 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 17. Maddesinin 1. Fıkrasına göre, uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilmek zorundadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması hâlinde tutanakla tespit edilen bu husus, yani uzlaşılacak konu ve/veya miktar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa da, bu dava dosyası uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi

mahkemelerince incelemeyiz; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüzdür (Aksoy, 2010: 118). Uzlaşmaya varılması, uzlaşılın miktar üzerinden gecikme faizi hesaplanmasına engel değildir¹.

3.4.1.1.2. Uzlaşmaya Varılmaması Halinde

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş² veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlar verginin tarihinden ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Ancak dava yoluna başvurabilirler. Aslında dava yoluna başvurabilmek için verginin ya da cezanın tebligatını beklemeye gerek yoktur. Çünkü tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmuş ve uzlaşmamış mükellefin uzlaşma komisyonunun düzenlediği tutanağın kendisine tebliğinden itibaren adına yapılmış olan vergisel işlemi ve vergi anapara borcu, gecikme faizi ya da cezanın ne kadar olduğunu bilmektedir. Uzlaşmadığına dair tutanağının kendisine bildirilmesinden itibaren vergi dairesi de gerekli işlemleri yapmakta imtina edemeyeceğinden, aslında bu tutanağın tebliğinden itibaren mükellef ya da adına cezalı tarhiyat yapılan kişi/kurum asıl tarhiyat işlemi beklemeyen de yargı yoluna başvurabilmektedir³.

¹ İşyerinde çıkan yangın sonucu dönem matrahının tespitini isteyen yükümlü adına belirlenen matrah üzerinden salınan vergide tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması nedeniyle davacıdan gecikme faizi istenemeyeceği, çünkü yapılan tarhiyatın ne ikmalen ne re'sen ne de idarece tarhiyat olduğu hakkında (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.01.1999, E. No: 1997/431, K. No: 1999/15).

² Tarhiyat öncesi uzlaşmada yükümlüye gönderilen uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi halinde uzlaşmanın temin edilememiş sayılması gerektiği hakkında (Vergi Dava Dairesi Kurulu, 14.04.1995, E. No: 1994/204, K. No: 1995/126).

³ İhbarnamelerin tebliği beklenmeksizin ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığına ilişkin tutanağın düzenlenmesi üzerine açılan davanın incelenmeksizin reddinde hukuka uygunluk bulunmadığı hakkında (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 06.12.1996, E. No: 1995/173, K. No: 1996/406); Yazılı bildirim amacını ilgilileri işlemeyen haberdar etmek ve dava haklarını kullanmalarına olanak sağlamak olduğuna göre, usulüne uygun yazılı bildirim bulunmamasına rağmen salınacak vergi ve cezanın varlığının, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinde öğrenilmesi üzerine açılan davanın incelenmesine engel bulunmadığından davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir (Danıştay 4. dairesi, 11.06.2002, E. No: 2001/2977, K. No: 2002/2428); Danıştay 7. Dairesi ise 14.03.1991 tarihli, 1991/149 Esas, 1991/1088 Karar numaralı kararında ise tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının kesin ve yürütülmesi zorunlu karar ve işlemlerden olmadığı, dolayısıyla tarhiyat öncesi başvuru uzlaşma yolunda uzlaşmanın sağlanamadığı durumda tarh edilen vergi ve uygulanan cezalar hakkında yargı yoluna gidilebilmesi için vergi dairesinin vergi tarhi ve cezalar için bir tebligat yapması gerektiği, bu tebligattan sonra dava yoluna gidilebileceği kararını vermiştir. Ancak yu-

3.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

VUK'un Ek 1. Maddesine göre mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaya sebebiyet verilmesinin (tarhiyat öncesinde olduğu gibi tarhiyat sonrasında da kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyaya sebebiyet verildiğinde bu durum nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları hariç olmak üzere) kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da VUK'un 369. maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya Aynı Kanunun 116., 117. ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare ile vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu uzlaşma yoluna gidebilir.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Ayrıca ihbarnamede hem vergi aslı hem de vergi ziyai cezası var ise birisi için uzlaşma talebinde bulunup diğeri için yargı yoluna gidilebilir. Ancak bunun muhakkak açık bir şekilde uzlaşma talep dilekçesinde belirtilmesi lazım gelir.

Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. 03.02.1999 tarihinde yürürlüğe giren Uzlaşma Yönetmeliği (UY)'nin 7. maddesinde uzlaşma talebinin yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat edilmesi ya da taahhütlü posta ile gönderilmesinin gerektiği belirtilmiştir.

VUK'un Ek 7. maddesinde, süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebileceği her halükârda ilgili uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmeyeceği; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu kararın hükümsüz sayılacağı belirtilmiştir. Bu hüküm ile idarenin ve yükümlünün iradesine uygun bir uzlaşmanın yargı tarafından verilecek bir karardan üstün tutulmuş olması da, pratikte, uzlaşılan konuda idare ve yükümlü arasında en doğru kararın sağlandığı ve menfaatlerin çatıştığı alanda iki tarafı da ikna eden belirli bir müşteregin sağlandığı görüşünün sonucudur (Erdem, 2005, 86). Ancak mükellef, adına ceza kesilen ya da vergi sorumlularının uzlaşmaya başvuru süresi içerisinde hem uzlaşmaya hem de dava yoluna gitmesi durumunda uzlaşma görüşmesi sonuçlanmadan mahkemelerin dava dosyasını esaslan inceleyebileceğine yönelik yargı kararları mevcuttur¹.

karıda da bahsedildiği üzere Aynı Daire olmasa da Danıştay'ın yeni tarihli kararlarında görüş değiştirdiği, Vergi Dava Daireleri Kurulu kararıyla da bu görüşün Danıştay Dairelerinde yerleştiği görülmektedir.

¹ Uzlaşma istemi karara bağlanmadan dava açılmış olmasının uyumsuzluğun esasının incelenmesine engel olmayacağı hakkında (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.02.2006, E. No: 2005/331, K. No: 2006/37).

Ayrıca vergi ya da ceza ihbarnamesinin birden fazla muhatabı olduğu takdirde bu kişilerin her birinin uzlaşma talebinde bulunması halinde uzlaşma sonucu bu muhatapların tamamını ilgilendirecektir. Bu durumda ceza muhatabı bir taraf uzlaşmaya başvururken, aynı ihbarname ile ilgili bir diğer taraf yargı yoluna gidebilir¹.

Uzlaşma hükümlerinin vergiler konusunda bir ayırım yapmamasından dolayı mükellefler hem dolaylı hem de dolaysız vergiler için uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Dolaylı vergilerde bilindiği gibi vergi fiyat içinde gizlenmekte, mali yükümlülükler muhatapları tarafından farkına varılmadan yerine getirilmektedir. Dolayısıyla; gerçek manada tüketiciden tahsil edilen dolaylı vergilerin uzlaşma kapsamında olması adaletsizliğe yol açmaktadır (Adibeş ve Akkurt, 2014: 58). Daha açık bir ifade ile, mükelleflerin emaneten tahsil ettikleri katma değer vergisini beyan etmediklerinin tespit edildiği durumlarda da mükellefler hem vergi aslı hem de cezalar için idare ile uzlaşma yoluna gidebilmektedirler. Bu durum her açıdan izaha muhtaçtır. Öncelikle bu vergi, mükelleflerin kendi kazançlarından ödemek durumunda oldukları bir vergi değildir. Vergiyi asıl ödemesi gerekenler ödemiş, ancak bu paranın hazine kasasına girmesine aracılık eden kişi, devletin parasını ödemeyerek bir nev'i zimmetine geçirmiş durumdadırlar (Ozansoy, 2002: 39). Bu bağlamda kendisine ödenen vergiyi devlete ödemeyen kanuni mükellef, ödemediği vergi için uzlaşma yolu ile indirim imkânı bulmakta ve kalan miktarı hazineye intikal ettirmediği için kendisi bir anlamda vergi tahsil eden konuma gelmektedir. Bu da kabul edilebilir bir durum değildir.

Ayrıca uzlaşma görüşmelerinde, muhasebe ve müşavirlik meslek odasından bir temsilcinin varlığı, ancak, uzlaşma görüşmesinde vergiyi doğuran olay ve bununla bağlantılı olarak matrahi etkileyen işlem, olay ve durumlar üzerinde konuşulacaksa bir anlam taşıyacaktır (Yavaşlar, 2010: 172). Yoksa uzlaşmada sadece vergi ya da cezalarda ne kadar indirim yapalım pazarlığı yapılacaksa bu temsilcinin görüşmelerde etkin bir rol oynamasından bahsedilemeyecektir.

3.4.2.1. Uzlaşmaya Başvurma Koşulları

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyama sebep olunması hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yoluna başvurulabilir. Kısaca, kaçakçılık fiili oluşturan bir fiille vergi kaybına yol açılması durumunda yapılacak tarhiyat ve kesilecek vergi ziyai cezaları için uzlaşma yoluna başvurulamaz. Bu durumlar dışında, süre şartına uymak kaydıyla yükümlülerin uzlaşmaya başvurmaları için herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır (Karakoç, 2007: 99). Kanuni süresi içinde kendiliğinden verilen beyannameler nedeniyle tarh edilen vergiler için uzlaşma talep edilemeyeceği de

¹ Katma değer vergisinde adi ortaklık adına ortaklardan birinin uzlaşmaya varması halinde, uzlaşmadan haberdar olmayan ortağın mirasçılarının da sorumlu tutulamayacağı hakkında (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 29.09.2000, E. No: 2000/70, K. No: 2000/272).

aşikârdır. Bununla birlikte, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma yolu açık iken bu cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma yolu kapalıdır. Ayrıca verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Bununla birlikte, hem vergi hem de vergi ziyai cezasının olduğu durumlarda mükellef bunlardan sadece birisi için uzlaşma yolunu, diğeri için öteki idari başvuru yollarını ya da yargı yolunu tercih edebilir ya da hiç itiraz etmeye de bilir. Ancak bunların muhakkak açık bir şekilde uzlaşma talep dilekçesinde belirtilmesi lazım gelir¹. Yani mükellef hangi miktar için uzlaşma talep ediyorsa bunu net olarak dilekçede göstermelidir.

VUK hükümlerine göre vergi mükellefleri ile cezaya muhatap olanlar, aşağıda belirtilen gerekçelerden biri ya da birkaçının varlığı halinde vergi ve buna bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşma talep edebilecektir.

3.4.2.1.1. Kanun Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edilememesi

Gelir elde eden özellikle de beyana tâbi mükelleflerin vergilendirme işlemlerini konu alan hukuk kurallarına hâkim olması, bu kurallardaki değişiklikleri iyi takip etmesi gerekir. Ancak uygulamaya yön veren hukuk kurallarının sadece kanunlarla sınırlı olmaması, diğer hukuk metinlerinin de fazlalığı, verginin gündemden hiçbir zaman düşmeyecek bir konu olması hasebiyle sık sık yeni uygulama ve değişikliklerin getirilmesi, mevzuat dilinin sade ve anlaşılır olmaması, düzenlemelerin karmaşık bir yapıya sahip olması, mükellefin gelir kazandırıcı faaliyetleri konusunda vergi dışında birçok mevzuatı da takip etme zorunluluğu gibi sebeplerle herkesin kanun hükümlerine nüfuz edebilmesi pek mümkün değildir. Zaten kanun koyucu da bunu bildiği için müşavirlik mesleğini, bağımsız denetim mekanizmalarını uygulamaya dâhil etmiştir. Ancak uzlaşma kurumu, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe durumunu meslek mensupları için değil mükellef veya ceza muhatapları için aramaktadır. Uzlaşmaya mükellefler ya da adına ceza kesilmiş kişiler veyahut bunların resmi vekillerinin başvurabileceği unutulmamalıdır. Ancak meslek mensupları elbette ki kendisine yönelik yapılan vergisel işlemler ya da cezalarla ilgili uzlaşma kurumuna başvurabilir. Bu kişilerin uzlaşmaya başvuru sebebi, eşyanın doğası gereği, “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” olmamalıdır.

Genelde eğitim seviyesi yüksek kişilerin, eğitim seviyesi düşük kişilere nazaran kanun hükümlerini anlama ve idrak etme yeteneklerinin daha fazla olduğunu söylemek mümkündür. Ancak, bir konuya nüfuz edebilmek, esas itibariyle subjektif bir karakter arz eder. Olayın subjektif özelliği her mükellefin bu konuda iddia sahibi olmasına açık kapı oluşturmaktadır (Şenyüz, 2003: 167). Yani eğitim seviyesi yüksek

¹ Adına yapılan cezalı tarhiyat için uzlaşma isteyen davacının bu istemini içeren dilekçede yalnızca cezanın türü ve miktarının yazılması nedeniyle başvurunun vergi aslını kapsamadığı sonucu çıkarılamayacağından ek sürede açtığı davanın esasının incelenmesi gerektiği hakkında (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 06.11.1998, E. No: 1997/154, K. No: 1998/321).

bir kişi, vergi kanunlarını anlamadığını, yeterince kanunlara nüfuz edemediğini ya da kanunları kendi doğrusu paralelinde yanlış yorumladığını iddia edebilir. Bu nedenle “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” uzlaşmaya başvurabilme sebeplerinden en genel olanıdır. Diğer uzlaşmaya başvurma sebepleri doğmayan bir mükellef veya ceza muhatabı kanuna yeterince nüfuz edemediğini ileri sürerek uzlaşma yoluna başvurabilir. Daha açık bir ifade ile, meslek mensupları ile ilgili sözünü ettiğimiz istisna dışında, uzlaşmaya başvurma şartlarının VUK Ek madde 1’de belirtilmesinin bir hükmü bulunmamaktadır.

3.4.2.1.2. Mükellefin Yanılması ve İdarenin Görüşünü Değiştirmesi

VUK’un 369. maddesinde yetkili makamların, mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezasının kesilmeyeceği hükmedilmiştir.

Yanılma esas itibarıyla, Mezkûr Maddeden de anlaşılacağı üzere, vergi cezalarını ortadan kaldırmak için kullanılan bir müessesedir. Aynı şartların uzlaşma için gerekçe oluşturabilir olduğu dikkate alındığında yanılmanın vergi cezaları yanında kısmen de olsa vergi asılları için de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir (Şenyüz, 2003: 168). Diğer bir anlatımla, vergi cezalarını kaldırıcı etkiye sahip bulunan yanılma hali, uzlaşma müessesesi içerisinde, vergi aslının azaltılması veya kaldırılması için de sebep saymıştır. Yanılma halinin olduğunu iddia eden vergi mükellefi uzlaşma dışındaki idari yollarda ve yargı yolunda sadece cezadan kurtulma olanağına sahip iken, uzlaşmaya başvurarak, vergi aslından da kısmen ya da tamamen, kuramsal olarak, kurtulabilmektedir (Candan, 2006: 290). Bu durumda yanılma halinin varlığı halinde mükellef ya da ceza muhatabı, uzlaşma başvurusunu hem vergi aslı için hem de kesilen vergi ziyayı cezası için yapabilmektedir. Uzlaşmada yanılma hali şartının vergi anapara borcu için de fiilen uygulanıp uygulanmayacağı hususu elbette ki uzlaşma komisyonlarında görüşülecektir.

3.4.2.1.3. Vergi Hatalarının ve Diğer Her Türü Maddi Hataların Varlığı

VUK’un 116., 117. ve 118. maddelerinde düzenlenmiş bulunan vergi hataları ile bunlar dışında kalan maddi hataların var olduğunun mükellef ya da ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi ile de uzlaşmaya başvurulabilir. Sayılan Kanun maddelerinde belirtilmiş bulunan hataların “vergi hatalarının düzeltilmesi” yolu ile tespit edilmesi ve gereğinin yapılması mümkün iken, ayrıca aynı hatalar için kanun koyucu uzlaşma yolunu da mükellefler için açık tutmuştur. Bu sayede, vergi hatasının varlığının mükellefi ve tarhiyatı yapan vergi idaresinin yetkilisinin bulunduğu bir toplantıda tartışılmasının, her iki taraf için de ikna edici olacak ve böylece karşılıklı iddia, savunma ve açıklamaların yapıldığı bir toplantıda, vergi hatasının, zaman ve emek harcanmasına gerek olmadan, ortaya çıkarılabilmesi mümkün olacaktır (Candan, 2006: 291).

Yukarıda bahsedilen hatalar dışında kalan ancak hukukî olmayıp maddi niteliği olan özellikle de mükellefin vergi yükünü artırıcı hesaplama hataları için de uz-

laşma yoluna başvurulabilir. Niteliği itibarıyla bu hataların maddi olabilmesi için verginin hesaplanması sırasında yapılan bir işlem hatası, kullanılan bir yazılım ya da program hatası veya yazımda hata yapılmış olması gerekmektedir.

3.4.2.1.4. İdare ile Yargı Arasında Görüş Farklılıkları

Uzlaşma yapılabilmesinin bir diğer dayanağı, anlaşmazlığa konu olan olayda idare ile yargı organları arasındaki görüş farklılığıdır. Burada idareden kasıt merkezi yönetim tarafından toplanan vergilerle ilgili Maliye Bakanlığı; yargı organlarından kasıt, vergisel uyuşmazlıklarını çözmeye görevli mahkemelerdir. Maliye Bakanlığı'nın düzenleyici işlemleri ile mahkemelerin kesin hükümleri arasındaki görüş farklılığı nedeniyle ihtilafı konu hakkında uzlaşma yoluna gidilebilmektedir. Burada da ihtilaf konusu olaydan kasıt, uzlaşmaya konu edilen verginin tarihine neden olan olayın benzeri olaydır (Candan, 2006: 294). Çünkü aynı olayla ilgili idareden farklı bir görüşe sahip olan yargı organı, o idari işlemin iptaline zaten karar vermiştir. İptal edilen idari işlem üzerinde de anlaşmazlık yaşanıp o işlemin uzlaşmaya konu edilmesinin mümkün olamayacağını söyleyebiliriz.

3.4.2.2. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Süresinde uzlaşma dilekçesi vermiş mükellef ya da ceza muhatabı ile uzlaşma komisyonu belirtilen yer ve tarihte bir araya geleceklerdir. Yapılan görüşmeler ve pazarlıklar sonucunda uzlaşmanın sağlanması ya da uzlaşmanın temin edilememesi şeklinde iki hukukî sonuç ortaya çıkabilir. Uzlaşma talep edilmesine rağmen geçerli bir mazeret sunmadan uzlaşma görüşmesine gelinmemesi hali de uzlaşmanın temin edilememesi hükmündedir.

3.4.2.2.1. Uzlaşmaya Varılması Halinde

Uzlaşma temin edildiği durumda uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri tutanaklar kesindir ve gereği vergi dairelerince yerine getirilir. Bu itibarla üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya ceza konusu ile ilgili kamu alacaklısı daire yeni bir cezaî işlem uygulayamayacaktır. Böyle bir durumda ikinci vergilendirme işlemi, bir hesap hatası olarak düzeltme yoluyla kaldırılabilir. Örneğin, kaçakçılık cezalı katma değer vergisinde varılan uzlaşmanın iptaline ilişkin uzlaşma komisyonu kararına karşı açılan davada vergi mahkemesi, uzlaşma tutanaklarının iki tarafın özgür iradesiyle gerçekleştirilen bir sözleşme niteliği taşıdığı ve bu sözleşmenin vergi dairesini de bağladığı gerekçesiyle uzlaşma tutanağının iptali üzerine yapılan cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiş ve karar Danıştay 11. Dairesinin 20.04.2000 tarihli ve E. No: 1999/758, K. No: 2000/1665 sayılı kararıyla da onanmıştır (Özyer, 2001: 701). Buna benzer başka mahkeme kararlarına da rastlanmaktadır¹. Ancak idarenin, her zaman,

¹ Uzlaşma başvurusu sonucu uzlaşmaya varılmışken, bu uzlaşmanın gereklerini derhal yerine getirmekle yükümlü bulunan vergi dairesi müdürlüğüne uzlaşma talebi geçersiz sayılarak, üzerinde uzlaşılan kısımlarda yeniden cezalı tarhiyata gidilmesinde isabet bulunmadığı hakkında (Danıştay 9. Dairesi, 14.10.2004, E. No: 2002/805, K. No:

vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip olduğu göz önünde bulundurulduğunda, aynı dönem için olsa da uzlaşmaya konu olan vergi ya da ceza miktarının dayanağı olan olaydan farklı bir vergiyi doğuran olay hakkında idari işlem tesis edilebilmektedir¹. Ayrıca, üzerinde uzlaşılan vergi aslı ya da cezasıyla ilgili olarak bir vergi hatası yapılmış ise vergi idaresine bu hatayı düzeltme imkânı verilmelidir. Aynı durum mükellefler için de geçerli olacaktır. Şöyle ki, uzlaşma tutanaklarında vergisel işlemler ya da parasal miktarlar ile ilgili uzlaşmaya varıldıktan sonra VUK'un 117. ve 118. maddelerinde sıralanmış bulunan hatalardan birinin mevcudiyeti halinde mükellefe idareye başvurma ya da yargı yoluna gidilme yolu açık olmalıdır. Bu konuda Danıştay kararlarının her iki taraf için müstakar halde olmadıkları gözlemlenmektedir². Yani üzerinde uzlaşılan vergi ya da ceza miktarı ile ilgili idarenin re'sen düzeltme yetkisini kullanmasına izin verilmez iken, aynı vergi ya da ceza ile ilgili mükelleflere ya da ceza muhataplarına uzlaşma sebebiyle yargı yolu kapalı olmasına rağmen dava açma hakkı tanınmaktadır. İdare üzerinde uzlaşılan vergi ile ilgili re'sen düzeltme yetkisini mükellef lehine kullanırsa, yani düzeltme işlemi ile vergi yükü azalır ise, yine de idarenin uzlaşılan vergi üzerinde düzeltme hakkının olup olmadığı tartışmalıdır. Kanımızca, yargı organları kanuni idare ve hukukî güvenlik ilkelerinden hareketle mükellef odaklı düşündüğünden, idarenin, her ne kadar vergi ya da ceza konusunda uzlaşmış olsa bile, uzlaşma sonrası belirlenen vergi ve/veya ceza miktarını azaltıcı bir düzeltme işlemini hukuka aykırı bulmayacaktır.

2004/4955); Uzlaşıldıktan sonra aynı dönem hakkında tekrar inceleme yapılarak matrah belirlenmesinin uzlaşma ile sağlanmak istenen amaca aykırı düşeceği hakkında (Danıştay 9. Dairesi, 09.10.2003, E. No: 2000/4207, K. No: 2003/4771); İnceleme raporuyla tespit edilen matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza üzerinde yapılan uzlaşma matrahla ilgili anlaşmazlığı kesin olarak ortadan kaldıracığından dönem vergisi üzerinde uzlaşıldıktan sonra aynı dönem için inceleme yapıp vergi salınmasının mümkün olmadığı hakkında (Danıştay 9. Dairesi, 11.01.1996, E. No: 1994/4274, K. No: 1996/97)

¹ Aynı döneme ilişkin olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin dayandığı hukuki nedenlerden başka bir nedenin ortaya çıkması halinde, idarenin yeni bir tarhiyat yapabilme olanağına sahip olduğu hakkında (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.06.2003, E. No: 2002/592, K. No: 2003/333).

² Re'sen salınan ve üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için, vergi oranlarının yanlış uygulandığı sebebiyle yeniden inceleme yapılarak cezalı vergi tarhiyatına gidilemeyeceği hakkında (Danıştay 4. Dairesi, 04.06.2002, E. No: 2001/1515, K. No: 2002/2316); Uzlaşmaya varılması halinde, uzlaşılan miktarlar kesin olduğundan bunların düzeltilmesinin mümkün olmadığı hakkında (Danıştay 9. Dairesi, 18.12.1991, E. No: 1990/3223, K. No: 1991/4569); Vergi mükellefi olmayanların yaptıkları düzeltme şikayet başvurusunun reddi halinde, bu işlemin iptali istemi ile açılan davanın incelenmeksizin reddinde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında (Danıştay 4 Dairesi, 24.09.2002, E. No: 2002/795, K. No: 2002/2975).

Zaten bu düzeltme işlemi, yükümlendirici olmayıp hatta yükümlülüğü azaltıcı bir idari işlem niteliğinde olduğundan, üçüncü bir kişinin vergi ya da ceza yükünü artırmadığı sürece, yargıya konu olmayacaktır.

Her halde uzlaşma komisyonu ile mükellef ya da adına ceza kesilenin bir mutabakat sağlaması halinde düzenlenen uzlaşma tutanağında belirtilen miktar, vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olan vergiler uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine)¹; adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz².

3.4.2.2.2. Uzlaşmaya Varılmaması Halinde

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanak hazırlanır. Tutanakta uzlaşma komisyonunun son teklifi yer almaktadır. Dava açma süresinin sonuna kadar mükellefe son teklifi kabul ettiğini yazı ile bildirme ve uzlaşmadan mükellefe yararlanma şansı verilmektedir (Kızılot vd., 2007: 232). Bu anlamda örneğin, uzlaşma komisyonu amortisman uygulamasından kaynaklanan matrah farkı için tarh ettiği verginin yarısını silmeyi teklif etmiş ise bu durum komisyon tutanaklarında son teklif olarak yer alacak, mükellef dava açma süresinin sonuna kadar bu teklifi değerlendirip kabul edebilecektir.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Burada mükellefin dava açma hakkını yitirmemesi için, yargıya başvurabilme süresinin ne zaman başladığını iyi tespit etmek gereklidir.

Mükellef uzlaşma görüşmesi talep etmiş ancak uzlaşmaya gelmemiş ise, bu, uzlaşmanın sağlanamadığı anlamına gelecektir. Bu durumda uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanağın mükellefe ilgili vergi dairesi tarafından tebliğ edilmesi gerekmektedir (UY, m. 10/f. 9). Dava açma süresi de bu tebliğden itibaren başlar.

¹ Sadece ceza yönünden uzlaşmaya gidilmesi ve uzlaşma sağlanması halinde, vergi asıllarının da, dava konusu edilemeyeceği hakkında (Danıştay 9. Dairesi, 23.09.1987, E. No: 1986/2266, K. No: 1987/2578).

² Uzlaşma müessesesinin amacı uyuşmazlıkları kısa sürede ve yargıya intikal ettirmeden sonuçlandırmak olduğundan, ceza üzerinde uzlaşma sağlanmışsa tapu harcı ve gecikme faizine karşı dava açılmayacağı hakkında (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 19.02.1993, E. No: 1992/118, K. No: 1993/30).

Mükellef uzlaşma görüşmesine gelmiş ancak uzlaşma sağlanamamış ise “bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda tarihinde aldım” ibareli tutanak mükellef veya vekiline derhal verilir (UY, m. 10/f.8). Dolayısıyla da mükellef ya da vekilinin yargıya başvurma süresi tutanağı elden teslim aldığı tarih itibarıyla başlayacaktır. En doğal ve olması gereken tebliğ yöntemi elden teslimdir. Bu yolla mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma sağlanamadığı konusunda kesin kes muttali olması sağlanır. Uzlaşma sonrası düzenlenen tutanağın imzalanarak bir nüshasının ilgili tarafından alındığı tarih, dava açma süresinin hesaplanmasında esas teşkil etmesi gerektiği düşünülse de burada önemli olan bir diğer nokta ise, bir idari işlem niteliğinde olan tebliğ yapmaya yetkili olan kurumdur. Uzlaşma komisyonu sadece bir tahkim görevi görmek ve görüşme sonucunu bir tutanakla tespit etmektedir. Uzlaşmanın sonucunun ilgiliye tebliğ işlemi ise vergi idaresinin görevidir. Bu durumda hukuki unsurları sakat olmayan bir tebliğ işlemi ile dava açma süresinin hesaplanması gerekmektedir. Nasıl ki, uzlaşma sağlanamadığında ya da ilgili uzlaşmaya icabet etmediğinde düzenlenen tutanak uzlaşma komisyonu tarafından değil de vergi idaresi tarafından mükellef ya da ceza muhatabına tebliğe çıkarılıyor ise, burada da aynı yolu izlemek uygun olacaktır¹. Ancak burada uzlaşmanın temel amacına uygun hareket etmek adına, yani kamu alacağının tahsilatının geciktirilmemesi ve mükellefin diğer haklarını kullanabilmesi bakımından, tebliğ işlemlerini süratle yerine getirmek, uzlaşma müessesesinin etkinliği bakımından önemlidir. Ancak mükellef uzlaşma olmadığını gösteren tutanağı imzalamadan görüşmeyi terk ederse, bu durumda dava süresinin başlaması için hukukî olarak bir tebligatın vergi idaresi tarafından yapılması şarttır.

Bir diğer durum ise, mükellefin uzlaşma yoluna başvurması ancak uyuşmazlığa sebebiyet verecek konunun uzlaşmaya gidilebilecek konulardan olmaması durumunda uzlaşma talebinin uzlaşma komisyonu tarafından reddedilmesinden itibaren süresi içerisinde yargı yoluna başvurup başvuramayacağıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere VUK’un 344. maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyai cezaları uz-

¹ Olayda, ikmalen yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin 10.8.2000 günü tebliğ edilmesi üzerine, 8.9.2000 gününde uzlaşma talebinde bulunulmuş, 26.9.2000 günü yapılan toplantıda uzlaşmanın vaki olmaması üzerine aynı günlü uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanak düzenlenerek müştereken imzalanmış ve bir nüshası aynı tarihte şirket temsilcisine verilmiş ise de, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın davacıya tebliğ edilmesi gerekli olduğundan mahkemece, söz konusu tutanağın bir nüshasının toplantı günü şirket temsilcisine verildiğine dair tutanak altındaki teslim şerhi tebliğ tarihi kabul edilerek, davanın süreaşımı nedeniyle reddedilmesinde yasaya uyarlık bulunmamaktadır (Danıştay 4. Dairesi, 04.03.2002, E. No: 2001/1561, K. No: 2002/801); Dava açma süresinin başlaması için uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın imzalanması yeterli olmayıp bu tutanağın ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği hakkında (Danıştay 3. Dairesi, 29.01.2003, E. No: 2000/3173, K. No: 2003/607).

laşma kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla adına söz konusu fıkra gereği ceza kesilenlerin uzlaşma yoluna başvuramayacaklarını söylemek mümkündür. Bununla birlikte, vergi daireleri cezalı tarhiyatları yaparken yetkili uzlaşma komisyonlarını ve bu komisyonlara ne kadar süre içerisinde başvurabileceklerini belirtmektedirler. Tebligatların içeriği vergi ziyai cezalarının kaynağına göre değişmemektedir. Dolayısıyla kaçakçılık fiiline karışılmadan işlenen suç ile kaçakçılık fiilleri ile işlenen vergi ziyai suçu için kesilen vergi ziyai cezası hakkında aynı tebligat yapılmakta ve tebligatlarda ilgilinin uzlaşma yoluna başvurabileceği yer almaktadır. Her ne kadar içerik itibarıyla vergi ziyai cezasının üç katı kesildiği bunun sebebinin de kaçakçılık fiili olduğu bilirse de mükellef ya da cezaya muhatap olanlar bu sebeple kesilen üç katı vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamına girmediğini bilmeleri gerektiğini söylemek doğru olmayacaktır. Kaldı ki, uzlaşmaya başvurma koşullarından birisi, daha önce açıklandığı gibi “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek”tir. Mükellef ya da ceza muhatabı, kaçakçılık halinde işlenen vergi ziyai cezasında veya usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma yolunun kapalı olduğu kuralını “kanunlara yeterince nüfuz edemediğimden dolayı bilmiyordum” teziyle işlevsiz hale getirebilir. Buradan, kaçakçılık nedeniyle vergi ziyaya sebep olan mükellef ve/veya ceza muhataplarının da uzlaşma yoluna başvurmaları halinde uzlaşma görüşmesi yapılсын fikri çıkarılmamalıdır. Elbette ki, kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyaya sebebiyet verilmişse, mükellef ya da ceza muhatabıyla uzlaşma görüşmesi yapılmamalıdır. Aksini düşünmek kanuna aykırılığı doğurur. Bizim dile getirmeye çalıştığımız sorun, böyle bir uzlaşma başvurusunu alan idarenin uzlaşma başvurusunu belli bir süre içerisinde reddetmesi ve bu sürenin içerisinde yargıya başvurma süresinin son gününün de dâhil olmasıdır. Uzlaşmanın amacının vergi tarh eden idare ile vergiyi ödeyecek olan yükümlünün uyumsuzluk çıkarmadan anlaşabilmelerini sağlamak olduğu göz önünde bulundurulduğunda, kanun koyucunun uzlaşma davetine katılan ancak uzlaşmayan yükümlü ile uzlaşma başvurusunda bulunmakla beraber yasal engellerden dolayı uzlaşmayı temin edemeyen yükümlü arasında, dava yoluna başvurma bakımından bir farklılık yaratmak istediği söylenemez (Danıştay 4. Dairesi, 12.02.2009, E. No: 2007/4177, K. No: 2009/751). Bu bakımdan, VUK’un 344. Maddesinin ikinci fıkrası kapsamında adına vergi ziyai cezası kesilen mükellefin önce uzlaşma yoluna başvurması, idare tarafından uzlaşma kapsamında olmayan konu sebebiyle başvurunun reddedilmesi halinde ilk ceza tebligatının tarihine göre dava açma süresi geçirilmiş olsa da, hukuken uzlaşma yoluna başvurabilen ancak uzlaşmayan mükellefler gibi düşünülerek, VUK’un Ek 7. Mad-

desinin dördüncü fıkrasında belirtilmiş süre dâhilinde yargı yoluna gidebilmesi gerekmektedir¹. Dolayısıyla dava açma süresi, uzlaşma başvurusunun reddedildiğinin mükellefe ya da ceza muhatabına tebliğ edildiği tarih itibariyle hesaplanmalıdır² ya da en başta bu sorun, idarenin, kaçakçılık fiili ile vergi ziyayı cezası uyguladığında ya da tarhiyat sonrası uzlaşmada usulsüzlük cezaları kesildiğinde bununla ilgili tebligatta bu cezalar için uzlaşma yolunun kapalı olduğunu belirtmesi ile de çözülebilir. Bu durumda mükellef ya da ceza muhatabı doğrudan yargı yolunu gidebilecek ya da idari

¹ "Uzlaşmanın vaki olmaması" kavramı Ek 5 inci maddede "uzlaşmanın temin edilememesi" halleri olarak belirtilmiş olan hususları da kapsadığından, daha önce dava açılmamış ise, uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde de Ek 7 inci maddede belli edilen koşullarla dava açma yoluna gidilebilir (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 23.10.1986, E. No: 1986/2, K. No: 1986/2); Kaçakçılık cezalı tarhiyata karşı yapılan uzlaşma başvurusunun dava açma süresini durduracağı hakkında (Danıştay 4. Dairesi, 12.01.1999, E. No: 1998/2261, K. No: 1999/13).

² Kaçakçılık cezalı tarhiyatın uzlaşma mevzuu dışında kaldığı görüşüyle uzlaşma talebi reddedilen yükümlünün tarhiyata karşı açtığı davanın süre aşımı nedeniyle reddinde hukuka uygunluk görülmediği hakkında (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.02.2001, E. No: 2000/290, K. No: 2001/67); Davacının, özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamı dışında kaldığını, uzlaşma görüşmesi sonunda düzenlenen tutanağı imzalamasıyla öğrenmiş olacağından vergi mahkemesine başvuruda bu tarihin esas alınması gerekeceği hakkında (Danıştay 4. dairesi, 22.01.1991, E. No: 1989/858, K. No: 1991/236); Aynı konuda ve aynı yönde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 13.05.2008 günlü ve E.2007/2256, K. 2008/2456 sayılı kararını görüşen Danıştay Vergi Dava Dairesi Kurulu farklı yönde bir karar vermiştir (20.11.2009, E. No: 2008/862, K. No: 2009/575), "Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 3. fıkrası uyarınca resen salınan üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinde uzlaşma istemi, başvuruya konu vergilendirmenin uzlaşma kapsamı dışında kalmasından dolayı incelenmeksizin reddedildiğinden, uzlaşmanın vaki olmadığından veya uzlaşmanın temin edilemediğinden söz etmek mümkün değildir. Öte yandan, iddia edildiği üzere ihbarnamede uzlaşma merciiinin gösterilmesinin de yasadandan dolayı kapalı olan uzlaşma yoluna başvurulmasını olanaklı kılmayacağı açıktır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinden dolayı uzlaşma konusuna girmediği tartışmasız olan ihtilafta, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7. maddesinde yer alan on beş günlük ek sürenin uygulanma olanağı bulunmamaktadır." Ancak bu kararda iki karşı oyun olduğu görülmektedir. Karşı oylardan bir tanesi, "uzlaşmaya başvuran davacının, uzlaşma hakkının olmadığından bahisle vergi mahkemesinde açtığı davanın süreaşımı nedeniyle reddinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Aksinin düşünülmesi, ihbarnamede yer alan verginin türü, tarh edilen miktarı ve diğer yer alan bilgiler konusunda da tereddüt bulunduğu ve davacının hangi bilgiyi esas alıp hangi bilgiyi esas almayacağı yönünden çelişkiye düşeceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır" diyerek idarece mükellefin yanıtıldığı görüşüyle davacının davasını süresinde açtığı kabulü gerektiği şeklindedir.

diğer yolları kullanabilecektir. Uzlaşmanın temel nedenleri arasında özellikle vurgulanan vergi tahsilatı için zaman maliyetinin en aza indirilmesi, usul ekonomisi gibi ilkelere de kavramına da böylece uyulmuş olacaktır.

4. Sonuç

Vergi hukuku kurallarına iktisadi ya da hukuki muameleleri nedeniyle muhatap olan, bu kurallara uymak zorunda olan mükellefler ve vergi sorumluları ile kuralları uygulayan ve bu kurallara uyulup uyulmadığını denetleyen idare arasında çeşitli anlaşmazlıkların çıkması olağandır. Bu anlaşmazlıkların uyuşmazlığa dönüştürülmeden çözülebilmesini sağlayan yollar, Türkiye’de olduğu gibi başka modern hukuk sistemlerince de kabul edilmiştir. İdari ya da barışçıl yollar olarak adlandırılan bu müesseseler VUK’un muhtelif hükümlerinde yer almaktadır. İçerik itibarıyla vergi anlaşmazlıklarının yargı yoluna gitmeden çözümlenebilmesi amacını güden bu uygulamalar VUK’ta ayrı bir başlık altında belirtilmemiş, ancak uygulamada ve doktrinde vergisel anlaşmazlıkların idari/barışçıl yollarla çözümünü sağlayan kurumlar olarak adlandırılmışlardır.

Vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözümünü geniş anlamda yorumladığımızda “pişmanlık ve ıslah”, “cezalardan indirim”, “vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat” ile “uzlaşma” kurumlarının bu amaca hizmet ettiğini söyleyebiliriz. Ancak burada önemli olan nokta “uyuşmazlık” kavramından neyi kastettiğimizdir. İdare tarafından mükellef adına yapılan bir idari işlemi kabullenen ancak yükümlülüğünü azaltmak adına düzenlenmiş bulunan yollara başvurarak daha az vergi ya da ceza ödeyen mükellefin idare ile bir anlaşmazlık yaşadığını söyleyemeyiz. Mükellef adına yapılan idari işlemin kendince sebep unsurunun eksik olduğunu, vergiyi doğuran olayın yanlış yorumlandığını, bir hatanın olduğunu ya da tarhiyata konu olan işlemin aslında var olmadığını iddia ederek bir idari başvuru yoluna gitmiş ve bu iddialar karşılıklı olarak tartışılmış ise işte mükellef ya da ceza muhatabı ile idare arasında yaşanan bu durum uyuşmazlık olarak adlandırılabilir. Bu uyuşmazlığın çözümü için gidilebilecek yollar tam anlamıyla idari/barışçıl başvuru yolları olacaktır.

Bu bağlamda ileride oluşabilecek anlaşmazlığı şimdiden gideren “pişmanlık ve ıslah” ile cezaların kesilme sebeplerine bir itiraz yapılmadan tanınan hak kullanarak sadece cezalarda indirim yapılabilen “cezalardan indirim” müesseselerini vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları olarak kabul etmek mümkün değildir. Diğer taraftan “hata düzeltme ve reddiyat” ve “uzlaşma” kurumları vergisel işlemlerin özüne yönelik anlaşmazlıkların çözülebildiği kurumlar olması nedeniyle bunların tam olarak vergisel anlaşmazlıkların idari ya da barışçıl çözüm yolları olduğunu söyleyebiliriz. Diğer bir ifade ile, bir uyuşmazlığın çözüm yollarından bahsedebilmemiz için ortada bir “uyuşmazlık”, bir uyuşmazlıktan bahsedebilmemiz için de ortada iki irade açıklaması olması ve bunların birbirleriyle çelişmesi gerekmektedir. Vergisel işlemlerin tek taraflı olduğu kabul edildiğinde idarenin yapmış olduğu bir işlemin mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından en azından kabul edilmemesi gerekmektedir. Cezalardan

indirim ya da uzlaşma yollarına yapılan başvurularda tablo, vergisel nitelikli idari işlemlerle iradesini açıklamış bir vergi dairesi ile bu borcu ödemek istemeyen veya daha az ödemek isteyen bir mükellef vardır. Bu yollara başvurmak, yapılan idari işlemin kabul edildiği anlamına gelir. Böyle düzenlemeler ile mükelleflere daha az vergi ya da ceza ödeyebilmeleri için bir hak tanınmıştır. Mükellefin yaptığı sadece bu haktan yararlanmaktır. Bu itibarla, sadece indirim ya da belli oranda silme ile sonuçlanan idari süreçleri uyumsuzluk çözüm yolları olarak betimlemek aslında pek de doğru olmayacaktır.

Bir kere, kayıt dışı ekonominin GSMH'nin yarısını aştığı tahmin edilen günümüzde vergi cezalarının ağırlaştırılması mükellefleri vergi kaçırma konusunda caydırıcı etkisi olacaktır. Buna rağmen vergi denetimleri sonrasında bin bir emek sarf edilerek hazırlanan raporlarda belirtilmiş olan vergi anapara borcu, gecikme faizi ve cezaların uzlaşma yoluyla anapara borçlarının yaklaşık yüzde ellisinin, cezaların ise neredeyse tamamının silinmesi hem vergi denetimini olumsuz etkileyecek hem de bir yaptırım olması hasebiyle konulan vergi cezalarından beklenen sonuç sağlanamayacaktır.

Kanun ile getirilmiş bir cezanın, yine kanun ile sınırları düzenlenmeden, idari bir karar ile çoğunun hatta zaman zaman tümünün kaldırılması, cezalardan beklenen amacı sağlamayacaktır. Günümüzde uzlaşma yolunun VUK'un 376. Maddesinde düzenlenen "cezalardan indirim" müessesesinden farklı olduğunu söylemek, teknik bazı konular dışında, pek mümkün değildir. O zaman "cezalardan indirim" müessesesi varken ve uzlaşma müessesesine göre daha kanuni ve âdil iken, uzlaşmaya neden ihtiyaç duyulduğu önemli bir sorudur.

Vergilerin dolayısıyla da buna bağlı olan vergi cezalarında yapılacak indirimlerin kanunlarla düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin memurlar ya da öğrenciler için düzenlenmiş disiplin suçlarına dair hukuk metinlerinde verilen cezalarda indirimin nasıl ve hangi suretle yapılacağı belirtilmiştir. Keza ceza hukukunda suçluya verilecek cezalarda indirim mekanizmasının hangi şartlarda ve ne derecede olduğu hukuk kuralları ile düzenlenmiştir. Kabahatler mevzuatı ya da Karayolları Trafik mevzuatı kapsamında kesilen cezalarda indirimin nasıl yapılacağı düzenlenmiştir. Vergi hukukunda da cezalar için yapılacak indirimler VUK'ta düzenlenmişken, salt cezalarda indirim yapılmak için uygulanan uzlaşma kurumunun varlığı tartışılır durumdur. Uzlaşmaya başvurulması ile cezalarda ne kadar indirim yapılabileceği önceden belli değildir. Uzlaşma komisyonları indirim oranlarını tespit etmektedir. Bir anlamda Anayasada düzenlenmiş olan suç ve cezada belirlilik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkmaktadır. Vergi ziyayı cezasının gecikme faizi ile hesaplanmasını, öncelikle suç ve cezalarda belirlilik ilkesine aykırı bulduğundan gecikme faizi uygulamasını vergi ziyayı cezasından kaldıran Anayasa Mahkemesi, uzlaşma komisyonundan çıkacak ceza miktarının belirsizliği konusunda da yerini korumalıdır. Bu durumda uzlaşma uygulamasının mükellef lehine olduğu görüşü ortaya atılsa da uzlaşmaya başvuramayanlar, farklı uzlaşma komisyonlarının farklı kararlar vermesi, aynı uzlaşma komisyonunun farklı mükellefler için farklı kararlar vermesi, vergilemede temel Anayasal ilkeler göz

ününe alındığında bu görüş çürütülmüş olacaktır. Vergi ve cezaların hiç ödenmemesindenense ya da geç ödenmesindenense daha az ancak zamanında tahsil edilebilmesi için uzlaşma müessesesinin önemli olduğu genel kabul görmüş ise de o zaman kanun koyucunun vergi oran ve tarifeleri düşürerek vergiyi zamanında ödeme konusunda, diğer tedbirlerle birlikte, mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlanabileceği tezi ortaya atılabilecektir. Düşük vergileme sayesinde vergi ziyayı suçları engellenmiş olacaktır. Vergi ziyayı cezasının temel amacı olan suç işlenmesinde caydırıcılık rolü de etkin bir şekilde sağlanmış olacaktır. Ancak vergi ve diğer mali yükümlülüklerde böylesine bir indirim, vergisini zamanında ödeyen mükellefler için de uygulanacağından elbette ki kanun koyucunun ve idarecilerin istemediği bir durumun ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir.

Uzlaşma müessesesinin temel amacının vergi ve vergi ziyayı cezasının hazineye intikalini süratle temin etmek olduğunu daha önce vurgulamıştık. Bu amacın olağan kamu geliri olan vergi için söylenebilmesi mümkün ise vergi cezaları için aynı şeyi söylemek bu cezaları sanki ilgili dönemde tahsil edilmesi gereken bir kamu geliri haline getirecektir ki bu da doğru olmayacaktır. Vergi cezaları nitelik itibarıyla olağanüstü, beklenmedik bir gelirdir. Dolayısıyla hazinenin normal şartlarda bu gelirleri cari dönemde tahsil edilmesini beklememesi gerekmektedir. Ancak günümüzde devletler kamu idare ve kurumlarının kestiği cezaları normal bir gelir olarak görmekte, hatta bir önceki dönem hedefler koyup hedefe ulaşamadığında bu konuda belli bir çaba göstermektedirler. Bu da idarelerin vergi cezaları ve diğer cezalara nasıl baktığını ortaya koymaktadır. Haliyle cezalarda indirim müessesesi de aynı amaca hizmet etmektedir.

VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasına binaen adına vergi ziyayı cezası kesilen mükellefin uzlaşma yoluna başvuramayacağı katidir. Mükellefin cezalarda indirim yolunu da seçmediğini düşündüğümüzde başvurulabilecek tek yol yargıdır. Yargı kararı ile üç kat uygulanan vergi ziyayı cezasının kaçakçılık fiili oluşmadığı kanısıyla iptal edildiği ve kararın kesinleştiği durumda, mahkeme kararını idare yerine getirerek vergi ziyayı cezası bir kat uygulanmış haliyle mükellefe tebliğ edecektir. Bu tebligattan sonra artık mükellefin uzlaşma yoluna başvurusunun önünde bir engel yoktur. Uzlaşma görüşmeleri de belli bir zaman alacak ve uzlaşma komisyonunun mükellefin mahkemeye gittiğini göz önünde bulundurup hak arama hürriyetini kötü yorumlamaması halinde muhtemelen cezada büyük oranda bir indirim yapılacaktır. Şimdi hem uzlaşma yolu ile vergi ve cezaların hazineye bir an evvel intikalini amaçlayıp hem de kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına sebep verilmesi halinde mükellefin uzlaşma yoluna başvurusunu engeller iseniz, konunun yargıya taşınması ve daha çok mükellef odaklı kanunları yorumlayan mahkemelerin idareyi haksız bulması halinde yeni bir idari işlemlerle tebligata çıkılıp uzlaşma yoluyla cezaların çok büyük bir oranının düşmesi ve en az bir ay sonra cezanın tahsil edilebilmesine yol açılması halinde, bu amacınızı gerçekleştirmek adına amacın gerçekleştirilmesi açısından doğru bir yaklaşım olmayacaktır. İlk ya da son ceza tebliğinden sonra mükellefin cezalardan indirim mekanizmasına başvurusu hali de göz önünde bulundurulduğunda, idarenin beklediği, üç kat

vergi ziyat uygulanmasına rağmen mükellefin yargıya başvurmayacağı ya da cezalardan indirim yoluna başvuru olarak uzlaşmada olduğu gibi cezanın büyük bir oranı değil sadece yarısı kadar indirim yapılmasıdır. İndirim oranı ile uzlaşma sonunda sağlanacak indirim oranı arasındaki bakiyeyi idare kazanç olarak görmektedir. Ancak bu arada ceza tahsilatı uzadıkça uzamıştır.

Kaçakçılık fiilleri ile vergi zıyanına sebebiyet verilmesi halinde uzlaşma yoluyla cezalarda bir indirim yapılmasını engelleyen kanun koyucunun, cezalardan indirim müessesesi ile aynı şartlarda kesilen cezalarda, indirim yapılmasını sağlaması çelişkili bir durumdur. Hatta usulsüzlük cezaları için tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurulmaması ancak yine cezalardan indirim yoluyla bu cezalar için indirim yapılabilmesi hali çelişkili bu durumu perçinleştirmektedir. Uygulamada uzlaşma müessesesinin sadece vergi ve cezalarda indirim sağladığı, verginin tarhiyatına sebep olan iş ve işlemlerin çok ta tartışılmadığı ve günümüzde vergi asıllarında zaten indirim yapılmaması gerektiği göz önünde bulundurulduğunda, cezalardan indirim müessesesinin uzlaşmaya göre daha kapsamlı olduğu söylenebilir. Ancak yaygın olanı uzlaşmadır çünkü vergi asıllarını da kapsar ve indirim oranları çok daha yüksektir.

Vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının kabul edilmesindeki bir diğer amacı şu şekilde özetleyebiliriz. Mükellefler adına yapılan incelemeler neticesinde ortaya çıkan cezalı tarhiyatlar dava edildiğinde, tarhiyata dayanak teşkil eden inceleme raporlarının yeterince maddi delillere dayandırılmaması veya yargının yorum farklılıkları nedeniyle mükellefler lehine mahkeme sonuçları elde edilebilmektedir. Böyle bir durumda vergi ve ceza tamamen ortadan kalkmaktadır. Bu yüzden devlet, mükellefle uzlaşarak ya da cezalardan indirim yolunu işleterek, mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan vergi ve cezalarını daha hızlı bir şekilde ödemeleri imkânını sunmaktadır. Vergi idaresi, mükelleflerin mahkeme ile uğraşmak, idare ile mahkemede taraf olmak istemeyeceklerini bildikleri için bir anlamda hukuken tahsili imkânı olmayan vergi ve cezalar bu barışçıl yollarla tahsil edilmektedir. Bu durum da, hukuk devletlerinde var olan, idarenin hukuka bağlı bir şekilde işlem tesis etmesi kuralını ciddi anlamda zedelemektedir.

Vergi anlaşmazlıklarının barışçıl çözüm yolları içerisinde özellikle yer alan, hata düzeltme müessesesi, maddi nitelikli hataların ve verginin maddi sebep unsurunda meydana gelebilecek hataların yargıya başvurulmadan düzeltilebilmesinin önünü açması bakımından son derece önemlidir. Buradaki ihtilaf konuları kabul edilen ancak mükellef için fazla olan vergi ya da cezaların indirilmesinden ziyade vergiyi doğrudan olayın tahlilinde oluşabilecek hatalar ve hesaplama hatalarıdır. Hata düzeltme ve reddiyat, vergi hukukunun etkin bir işleyen bir kurumudur. Vergilendirmede ya da hesaplamalarda gerçekten hata olduğunu düşünen mükellef yargıya başvurmadan imtina etmeyecektir. Bu anlamda idari çözüm yollarının temel amacı olan zaman ve parasal kayıplara sebebiyet vermemek, mükellefi sistemin içinde tutabilmek, yargı organlarının yükünü hafifletmek gibi amaçlara bu kurum ile ulaşılabilmektedir.

Bir diğere yol olan uzlaşma müessesesinin ise, hem uzlaşmaya başvuru konuları hem de uzlaşma sonucu ulaşılan rakamsal ifadelere baktığımızda, etkin olduğunu söylememiz mümkün görünmemektedir. Salt başvuru sayıları ve uzlaşma ile sonuçlanan görüşmeler değerlendirildiğinde sayının yüksek olduğu dolayısıyla kurumun da etkin olduğu kanısını uyandırsa da uzlaşma görüşmelerine vergi anapara borcunun da dâhil edilmesi, görüşmelerde sadece vergi ve cezalardan ne kadar indirimin yapılacağına pazarlık konusu yapılması, vergilendirme işlemlerinde olabilecek gerçek manada yorum ya da görüş farklılıklarının masaya yatırılmaması gibi durumlar uzlaşma kurumunu sadece bir indirim mekanizması haline getirmektedir.

Vergisel nitelikli uyuşmazlıkların idari aşamada çözülebilmesini sağlayan bu kurumlar, özellikle de uzlaşma kurumu; gerekçesi, süreci ve etkileri bakımından literatürde çok fazla tartışılmıştır ve tartışılmaya da devam edecektir. Bu tartışmaların odağında, uzlaşma müessesesinin idareye çok fazla yetki verdiği ve kamu hukuku kuralları ile düzenlenmiş bu müessesede bu kadar takdir yetkisinin idareye verilmesinin vergide adalet ve eşitlik, verginin kanuniliği ilkeleri ölçüsünde sakıncalı olduğu; müessesenin sadece vergi anapara ya da cezasını indiren bir mekanizmadan öteye gidemediği, uzlaşma komisyonlarında vergiye ya da cezaya sebep olan vergiyi doğuran olay üzerinde bir tartışma olmadığı, uzlaşmaya gidebilme sebeplerinin uygulamada geçiği yansıtmadığı gibi gerekçeler vardır.

Genel olarak özel hukukun ya da kamu hukukunun uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların, kanunların çizmiş olduğu yetkiler dâhilinde, yargıya götürülmeden çözülebilmesi önemlidir. Bu hem yargının yoğun olan yükünü hafifletecek hem de para ve zaman kaybının önüne geçilmiş olacaktır. Son dönemlerde alternatif uyuşmazlık çözüm yolları dünyada olduğu gibi Türkiye’de de tartışılmakta hatta uygulama şansı bulabilmektedir. Vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların ise yargı aşamasından önce çözülebilmeye imkân tanıyan kurumlar çok önceden beri hukuk sistemimizde yerini almıştır ve uygulamada sıklıkla karşılaşılmaktadır. Ancak vergisel işlemlerin kamusal niteliği, Anayasal ilkeleri bu konuda hassasiyet gösterilmesini gerektirir. Bu bağlamda mükellef, vergi sorumlusu ya da adına ceza kesilenlerin ödemesi gereken vergi ve cezalarda ihtilaf yaşanması halinde kabul edilen idari çözüm yollarının hem idareyi hem vergi ve ceza muhataplarını hem de diğer mükellefleri rencide etmeyecek, küstürmeyecek, çıkarlar dengesini koruyacak, kanunî ilkelere uygun olacak ve Anayasal düzlemde vergilemenin temel ilkelerine zarar vermeyecek nitelikte olması önem arz etmektedir. Bu öncelikler dikkate alınarak vergi anlaşmazlıklarının idari çözüm yollarında çalışmamızda belirttiğimiz gerekli düzenlemeler yapıp bu kurumların sağlam bir hukukî zemine oturtulması, uygulamada da yeknesaklığın sağlanması elzem bir konu olarak bir an önce ele alınmalıdır.

5. Kaynaklar

Adıbeş C. ve Akkurt, İ. (2014). Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha mı İyidir? (Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma ve Etkinlik Sorunu). *Vergi Sorunları Dergisi*, Ankara, Kasım, 314: 55-66.

- Aksoy, Ş. (2010). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Arslan, M. (2005). Vergi Hukuku. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık..
- Bayraklı H. H. (2000). Vergi Yargılama Hukuku. Afyonkarahisar: AKÜ Yayınları.
- Bayraklı H. H. (2006). Vergi Ceza Hukuku, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Yayınları.
- Bayraklı, H. H. (2011). Genel Vergi Hukuku. Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Candan, T. (2006). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erdem, T. (2005). Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?. *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül, Ankara, 204: 77-101
- HukukTürk, Mahkeme Kararları Veri Tabanı (Abonelik Sistemi)
- Karakoç Y. (2007). Vergi Hukuku Uygulamaları. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç Y. (2014). Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç Y. (2015). Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kırbaş, S. (2012). Vergi Hukuku, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2007). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2007). Vergi Hukuku, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Mahkeme Kararları, www.hukukturk.com veritabanından abonelik sistemi ile çekilmiştir.
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2015). 2014 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.
- Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2015). 2014 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.
- Mutluer, M. K. ve Dayanç, N. N. (2014). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Oktar, S. A. (2008). Vergi Hukuku. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ozansoy, A. (2002). Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ankara, 169: 37-41.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2008). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.

Özyer, M. A. (2001). Vergi Usul Kanunu Uygulaması. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

Pehlivan, O. (2004). Vergi Hukuku. Trabzon: Derya Kitabevi.

Saban, N. (2003). Vergi Hukuku. İstanbul: Der Yayınları.

Serim N. (2006). Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*. Ankara. 214: 152-163.

Şenyüz D. (2003). Vergi Ceza Hukuku, Bursa: Ezgi Kitabevi.

Yavaşlar, B. F. (2010). Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?. *Vergi Sorunları Dergisi*, Ankara, 257: 165-173.

Yüce, M. (2015). Türk Mali Yargısı, Bursa: Ekin Yayınevi.