T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA MÜESSESESİ YOLUYLA ÇÖZÜMÜ: EDİRNE İLİ İNCELEMESİ

OĞUZHAN GÖK

DANIŞMAN

DOÇ. DR. BATUHAN GÜVEMLİ

EDİRNE, 2017

T.C.

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Oğuzhan Gök tarafından hazırlanan **"Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi"** konulu **Yüksek Lisans** tezinin sınavı, Trakya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 9.-10. maddeleri uyarınca **17.01.2017** günü saat **10:00** 'da yapılmış olup, yüksek lisans tezinin * KABUL EDİLMESİNE ..... **OYBİRLİĞİ/~~OYÇOKLUĞU~~** ile karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ	KANAAT	İMZA
Doç. Dr. Batuhan GÜVEMLİ	Kabul edilmesine	
Doç. Dr. Süleyman Gökhan GÜNAY	Kabul edilmesine	
Yard. Doç. Dr. Halil İ. ALPASLAN	Kabul edilmesine	

* Jüri üyelerinin, tezle ilgili kanaat açıklaması kısmında "Kabul Edilmesine/Reddine" seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekir.

T.C
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	10135949
Yazar Adı / Soyadı	OĞUZHAN GÖK
Uyruğu / T.C.Kimlik No	TÜRKİYE / 22385480642
Telefon	5064956746
E-Posta	oguzhan.gok@hotmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi
Tezin Tercümesi	Settling Tax Disputes with Reconciliation Procedure: Research on Edirne Province
Konu	Maliye = Finance ; Hukuk = Law
Üniversite	Trakya Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı
Bilim Dalı	Muhasebe Ve Denetim Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2017
Sayfa	472
Tez Danışmanları	DOÇ. DR. BATUHAN GÜVEMLİ 44914401850
Dizin Terimleri	Optimal vergilendirme=Optimal taxation ; Rasyonel vergileme=Rational taxation ; Anayasal vergi politikası=Constitutional tax policy ; Zararlı vergi rekabeti=Harmfull tax competition ; Türk vergi sistemi=Turkish tax system
Önerilen Dizin Terimleri	Vergi Hukuku = Tax Law ; Vergi Uyuşmazlıkları = Tax Disputes ; Uzlaşma Müessesesi = Reconciliation Institution ; Vergilendirme İlkeleri = Principles of Taxation ; Vergi İncelemeleri = Tax Auditing ; Vergi İndirimi = Tax Reduction ; Vergi Gelirleri = Tax Revenues ; Vergi Kaybı = Tax Loss ; Vergi Mahkemesi = Tax Court
Kısıtlama	Yok

Yukarıda bilgileri kayıtlı olan tezimin, bilimsel araştırma hizmetine sunulması amacı ile Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi Veri Tabanında arşivlenmesine ve internet üzerinden tam metin erişime açılmasına izin veriyorum.

19.01.2017

İmza:.....

Tez Başlığı : Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi

Hazırlayan : Oğuzhan GÖK

ÖZET

Vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak ortaya çıkan ve tarafları karşı karşıya getiren sorunlara vergi uyuşmazlıkları denilmektedir. Türk pozitif hukuku tarafından bu uyuşmazlıkların çözümü için idari ve yargısal süreçleri içeren birtakım çözüm yolları öngörülmüştür. Sağladığı avantajlar bakımından hem vergi yükümlüleri tarafından hem de vergi idaresi tarafından uygulamada en çok tercih edilen çözüm yolu ise idari aşamadaki çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesidir. Karşılıklı görüşme ve pazarlık yöntemine dayanan uzlaşma ile vergi uyuşmazlıkları yargı yoluna gidilmeksizin, kısa sürede çözülebilmektedir. Ancak sağladığı avantajlara karşın, özellikle görüşmelerde yapılan indirimlerin vergilendirmede adalet ve eşitlik gibi bazı anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı olduğu ve devlet hazinesini zarara uğrattığı gibi gerekçelerle son dönemde sıkça eleştirilen bir kurum haline gelmiştir.

Araştırmamız kapsamında vergilendirme işlemleri ile birlikte vergi uyuşmazlıklarının ortadan kaldırılması için öngörülen çözüm yollarının ve bu yollardan biri olan uzlaşma kurumunun uygulanışı incelenmiştir. Buna ek olarak nicel ve nitel araştırma teknikleri kullanılarak elde edilen bulgular çerçevesinde; uzlaşma müessesesinin, vergi yargısının iş yükü, anayasal vergilendirme ilkeleri, devlet hazinesi, vergiye gönüllü uyum ve vergi denetimine yönelik etkileri değerlendirilmiştir. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının nasıl çözüleceğine ilave olarak bu uyuşmazlıkların neden yaşandığı sorusu üzerinde de durulmuştur.

Araştırma sonucunda uzlaşma başvurularına ve görüşmelerde yapılacak indirimlere yönelik objektif ölçütler getirilmediğinden dolayı, uzlaşma müessesesinin vergi ve hukuk sistemine yönelik olumsuz etkileri olduğu gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Vergi Uyuşmazlıkları, Uzlaşma Müessesesi, Vergilendirme İlkeleri, Vergi İncelemeleri, Vergi İndirimi, Vergi Gelirleri, Vergi Kaybı, Vergi Mahkemesi

Title of Thesis: Settling Tax Disputes with Reconciliation Procedure: Research on Edirne Province

Prepared by : Oğuzhan GÖK

ABSTRACT

Tax disputes are problems which arise from the taxation process between the tax administration and the tax payers. These disputes pose problems between parties. Turkish positive law has foreseen a number of solutions which include executive and judicial processes in order settle these disputes. For its numerous advantages, the most preferred way of solution by both the tax payers and the tax administration is the reconciliation institution, a way of solution at the executive stage. Tax disputes can be settled in a short time without judicial remedy by means of reconciliation that is based on negotiation and bargaining. However, regardless of its advantages, reconciliation has recently become a frequently criticized institution for especially the reasons that the discounts made during the negotiations are against the constitutional taxation principles such as justice and equality of the taxation, and they damage the national treasury.

Within the scope of our research, in addition to the taxation processes, the application of the foreseen ways of solution for the settlement of tax disputes, and the reconciliation institution, one of the foreseen solutions, have been examined. Moreover, within the framework of findings acquired with the use of qualitative and quantitative research methods; effects of reconciliation institution on work load of tax jurisdiction, constitutional taxation principles, national treasury, volunteer conformity to tax and the tax auditing have been evaluated. Furthermore, in addition to the solution of the tax disputes, the origin of these disputes has been discussed.

As the result of the research, it has been observed that reconciliation institution has negative effects on the taxation and judicial system since there are no objective criteria towards the reconciliation applications and the discounts to be made during the negotiations.

Keywords: Tax Law, Tax Disputes, Reconciliation Institution, Principles of Taxation, Tax Auditing, Tax Reduction, Tax Revenues, Tax Loss, Tax Court

ÖNSÖZ

Her şeyden önce, araştırma konumun seçiminde idealim olan vergi müfettişliğiyle ilgili bir konu belirlememe imkân veren tez danışmanım ve saygıdeğer hocam Doç.Dr. Batuhan GÜVEMLİ'ye teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca tez çalışmam süresince elinden gelen her türlü desteği gösteren ve her zaman yanımda olan değerli arkadaşım Tayfun SERT'e; sıcakkanlı ve yardımsever yaklaşımlarından dolayı Trakya Üniversitesi merkez kütüphanesi personeli Ali KÖŞE, Agah Fatih ÖZTÜRK ve Yıldıray ERCAN'a; çalışmamın yöntem ve analiz kısmında bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan Mali Müşavir Sinan HOZER, İç Kontrolör Şenol USLU ve Yrd.Doç.Dr. İlke ORUÇ'a teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, tüm hayatım boyunca olduğu gibi, yaklaşık iki yılımı alan tez çalışmam süresince büyük bir sabır göstererek, üzerimden maddi ve manevi hiçbir desteği esirgemeyen sevgili annem Gülnihal, babam Mesut ve kardeşim Furkan Gök'e de sonsuz teşekkür ederim. Mümkün olduğunca bilimsel verilere ve objektif değerlendirme ölçütlerine bağlı kalarak yaptığım bu çalışmanın yalnızca mezun olmama değil, etkin ve hakkaniyetli bir vergi sisteminin oluşmasına ve devletimin kalkınmasına katkı sağlamasını temenni ederim.

Oğuzhan GÖK

Edirne, Ocak 2017

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**
ABSTRACT ..... **ii**
ÖNSÖZ ..... **iii**
İÇİNDEKİLER ..... **iv**
TABLO LİSTESİ ..... **xiv**
GRAFİK LİSTESİ ..... **xvii**
ŞEKİL LİSTESİ ..... **xviii**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xix**
GİRİŞ **1**

I. BÖLÜM:
TÜRK VERGİ HUKUKU
VE FAAL MÜKELLEF İSTATİSTİKLERİ

A. VERGİ KAVRAMI **5**
1. Verginin Konusu ve Kaynağı **5**
2. Devletin Vergilendirmedeki Rolü **6**
3. Verginin Nitelikleri **7**
4. Verginin Tarihsel Gelişimi **8**
5. Verginin Amaçları **9**
a. Mali Amaçlar 10
b. Mali Olmayan Amaçlar 10
6. Vergilendirme İlkeleri **11**
a. Klasik Vergilendirme İlkeleri 12
b. Anayasal Vergilendirme İlkeleri 13
(1) Genellik İlkesi 13
(2) Kamu Giderlerinin Finansmanına Katkıda Bulunulması İlkesi 14
(3) Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi 14
(4) Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi 15
(5) Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi 16
(6) Kanunilik İlkesi 17

(7) Yürütme Organının Vergilendirme Alanında Yetkilendirilebileceği İlkesi 19
B. VERGİ HUKUKU 21
1. Vergi Hukukunun Hukuk Sistemi İçindeki Yeri 21
2. Vergi Hukukunun Tanımı ve Kapsamı 22
3. Vergi Hukukunda Taraflar 23
a. Vergi Alacaklısı (Vergi İdaresi) 23
b. Vergi Borçlusu 28
(1) Vergi Mükellefi 28
(2) Vergi Sorumlusu 30
C. FAAL MÜKELLEF İSTATİSTİKLERİ 31
1. Toplam Faal Mükellef Sayısı 32
2.Vergi Türlerine Göre Faal Mükellef Sayısı 33
a. Türkiye Geneline İlişkin Veriler 33
b. Edirne İline İlişkin Veriler 35

II. BÖLÜM:
VERGİLENDİRME SÜRECİ
VE VERGİ İSTATİSTİKLERİ

A. VERGİLENDİRME SÜRECİ 38
1. Vergiyi Doğuran Olay 39
a. Vergi Muafiyeti ve İstisnası 39
2. Vergi Matrahı ve Vergi Tarifesi 40
a. Vergi Matrahı 40
(1) Vergi Matrahı Kavramı 40
(2) Vergi Matrahının Tespiti 41
(a) Vergi Matrahının Mükellef Tarafından Tespiti 41
(b) Vergi Matrahının İdare Tarafından Tespiti 42
b. Vergi Tarifesi 43
3. Verginin Tarhı 44
a. Tarhiyata Hazırlık İşlemleri 45
(1) Yoklama 46
(a) Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar 47
(b) Yoklamada Uyulacak Usul ve Esaslar 48

(2) Vergi İncelemeleri 49
(a) Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar 50
(b) Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar 51
(3) Arama 56
(4) Bilgi Toplama 57
(5) Takdir Komisyonlarınca Matrahın Belirlenmesi 58
b. Tarh Şekilleri 60
(1) Beyana Dayalı Tarh 60
(2) Vergi Dairesince Tek Taraflı Gerçekleştirilen Tarh 61
(a) İkmalen Vergi Tarhı 61
(b) Re'sen Vergi Tarhı 62
(c) İdarece Vergi Tarhı 66
(d) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Tarhiyat 66
(e) İkmalen ve Re'sen Vergi Tarhlarının Karşılaştırılması 67
4. Verginin Tebliği 68
a. Tebliğ Yapılacak Kimseler 69
b. Tebliğ Usulleri 69
c. Hatalı Tebliğler 70
5. Verginin Tahakkuku 70
a. Tahakkuk Şekilleri 72
(1) Beyan Üzerine Tarh Edilen Vergilerde Tahakkuk 72
(2) İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Edilen Vergilerde Tahakkuk 72
6. Verginin Tahsili 72
a. Ödemenin Yapılacağı Yer ve Ödeme Şekli 74
b. Ödeme Zamanı 74
(1) Vergi Borcunun Zamanında Ödenmemesinin Sonuçları 75
B. VERGİ DAİRESİNCE KESİLEN CEZALAR 76
1. Vergi Ziyaı Cezası 77
2. Genel ve Özel Usulsüzlük Cezaları 78
C. VERGİ İSTATİSTİKLERİ 80
1. Vergi İnceleme İstatistikleri 81
a. Vergi Müfettişi Sayıları 83
b. Türkiye Genelinde Yapılan Vergi İncelemeleri 85

(1) Genel Vergi İnceleme Sonuçları 85
(a) İncelenen Mükellef Başına Düşen Vergi ve Ceza Yükü 89
(2) Vergi Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları 90
(a) Tespit Edilen Matrah Farklarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı 93
(b) Öngörülen Vergi ve Cezaların Vergi Türlerine Göre Dağılımı 95
(3) Ceza Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları 97
(a) Vergi Türlerine Göre Kesilmesi Öngörülen Ceza Türlerinin Dağılımı 99
2. Vergi Tahakkuk ve Tahsilât İstatistikleri 101
a. Türkiye Geneline İlişkin Verileri 101
b. Edirne İline İlişkin Veriler 103

III. BÖLÜM:
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ VE YARGI İSTATİSTİKLERİ

A. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI 106
1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı 106
2. Vergi Uyuşmazlıklarının Kaynağı 107
B. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI 109
1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü 111
a. İdari Çözüm Yolları 113
(1) Ödeme Şartı İle Tahakkuktan Vazgeçme (Tasarı) 113
(2) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi 115
(a) Düzeltme Kapsamındaki Hatalar 116
(b) Düzeltmeye Konu Edilemeyecek Uyuşmazlıklar 119
(c) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Süreci 121
(i) Mükelleflerin Talebi Üzerine Düzeltme 121
(ii) Vergi İdaresince Re'sen Düzeltme 124
(d) Düzeltme İşleminin Sonuçları 124
(3) Pişmanlık ve Islah 125
(a) Pişmanlık ve Islahın Şartları 126
(4) Cezalarda İndirim 130
(a) Cezalarda İndirimin Şartları 132

(b) Cezalarda İndirim Oranları 133
(5) Uzlaşma 135
(6) Üst Makamlara Başvuru 135
b. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık) 137
(1) Kurumun Görevleri 140
(2) Kamu Denetçilerinin Seçimi ve Bağımsızlığı 141
(3) Başvuru Usul ve Esasları 142
(4) Başvuruların Ön İncelemeye Tabi Tutulması 144
(5) İnceleme ve Araştırma Süreci 145
(6) Kurumun Vereceği Kararlar ve Nitelikleri 146
(7) Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumu 148
2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümü 150
a. Vergi Yargısı Kavramı 152
b. Vergi Yargısının Fonksiyonları 153
c. Türk Vergi Yargısı 154
d. Vergi Yargısı Organları 157
(1) Vergi Mahkemeleri 157
(2) Bölge İdare Mahkemeleri 158
(3) Danıştay 159
e. Vergi Yargılama Süreci 161
(1) Vergi Davasının Açılması 161
(a) Vergi Davasının Niteliği 161
(b) Vergi Davası Açmaya Yetkili Olanlar ve Vergi Davasının Tarafları 162
(c) Vergi Davasının Konusu 162
(d) Dava Açma Süresi 165
(e) Vergi Dava Dilekçesinin İçeriği 167
(f) Vergi Davasında Görevli ve Yetkili Mahkeme 167
(g) Dava Açmanın Tahsilâta Etkisi 169
(h) Vergi Yargılamasında Geçerli Olan İlkeler 170
(2) Vergi Davasının Görülmesi 171
(a) İlk İncelemenin Yapılması 171
(b) Davanın Karara Bağlanması 173
(3) Üst Derece Yargılama (Kanun Yolları) 175

(a) Olağan Kanun Yolları ... 176
(i) İstinaf ... 178
(ii) Temyiz ... 180
(b) Olağanüstü Kanun Yolları ... 183
C. YARGI İSTATİSTİKLERİ ... 184
1. Vergi Mahkemelerine Ait Yargı İstatistikleri ... 185
a. Görülmekte Olan Dava Sayısı ... 185
(1) Türkiye Geneline İlişkin Veriler ... 185
(2) Edirne İline İlişkin Veriler ... 187
b. Hâkim Sayıları ve Hâkim Başına Düşen Dava Sayısı ... 188
(1) Türkiye Geneline İlişkin Veriler ... 188
(2) Edirne İline İlişkin Veriler ... 190
c. Dava Akışı ve Ortalama Yargılama Süreleri ... 191
(1) Türkiye Geneline İlişkin Veriler ... 191
(2) Edirne İline İlişkin Veriler ... 194
d. Açılan Davaların Dava Türlerine Göre Dağılımı ... 196
(1) Tüm Dava Türlerine İlişkin Veriler ... 196
(2) Cezalar ile Düzeltme ve Şikâyet İşlemlerine İlişkin Veriler ... 198
e. Karara Varılan Davaların Karar Türlerine Göre Dağılımı ... 200
(1) Tüm Karar Türlerine Ait Veriler ... 200
(2) İptal ve Ret Kararlarına Ait Veriler ... 202
(a) Türkiye Geneline İlişkin Veriler ... 202
(b) Edirne İline İlişkin Veriler ... 204
(c) Dava Türlerine Göre İptal ve Ret Kararlarının Dağılımı ... 205

IV. BÖLÜM:
UZLAŞMA MÜESSESİNİN UYGULANMASI
VE UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ

A. UZLAŞMA MÜESSESESİ ... 208
1- Uzlaşma Müessesinin Tarihsel Gelişimi ve Türleri ... 210
2. Uzlaşma Kapsamındaki Vergi ve Cezalar ... 211
3. Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması ... 212

4. Uzlaşma Görüşmelerinin Olası Sonuçları ... 216
5. Uzlaşmanın Diğer Çözüm Yollarına Etkileri ... 217
a. Cezalarda İndirim Yoluna Etkisi ... 217
b. Yargı Yoluna Etkisi ... 217
c. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluna Etkisi ... 219
6. Uzlaşmanın Avantajları ... 221
7- Uzlaşmanın Dezavantajları ... 223
8- Mukayeseli Hukukta Uzlaşma Müessesesi ... 225
a. Almanya'da Uygulanan Uzlaşma Sistemi ... 226
b. İngiltere'de Uygulanan Uzlaşma Sistemi ... 228
c. Fransa'da Uygulanan Uzlaşma Sistemi ... 230
d. Amerika Birleşik Devletlerinde Uygulanan Uzlaşma Sistemi ... 233
B. UZLAŞMA TÜRLERİ ... 237
1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ... 237
a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı ... 239
b. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları ... 240
(1) Vergi Müfettişlerince Yapılan İncelemelerde ... 241
(2) İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılan İncelemelerde ... 241
c. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İşleyiş Süreci ... 243
(1) Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmaya Davet ... 243
(2) Ön İncelemenin Yapılması ve Uzlaşma Gününün Tespiti ... 244
(a) Ön İncelemenin Yapılması ... 244
(b) Uzlaşma Gününün Tespiti ... 245
(3) İnceleme Raporunun Bildirilmesi ... 245
(4) Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması ... 246
(a) Kısmi Uzlaşma Talep Edilmesi ... 247
d. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları ... 248
(1) Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması) ... 249
(a) Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları ... 249
(b) Vergi Borcunun Ödenmesi ... 250
(2) Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması) ... 252
(a) Uzlaşma Sağlanamamasının Sonuçları ... 252
(b) Vergi Borcunun Ödenmesi ... 253

(3) Uzlaşmanın Temin Edilememesi 254
(a) Uzlaşmanın Temin Edilememesinin Sonuçları 254
(b) Vergi Borcunun Ödenmesi 257
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma 257
a. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı 259
b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Nedenleri 261
c. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları 262
(1) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları 264
(a) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Yetki Sınırları 266
(b) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Yetki Sınırları 267
d. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın İşleyiş Süreci 270
(1) Uzlaşma Talebi 270
(2) Ön İncelemenin Yapılması ve Uzlaşma Gününün Tespiti 272
(a) Ön İncelemenin Yapılması 272
(b) Uzlaşma Gününün Tespiti 273
(3) Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması 273
(a) Kısmi Uzlaşma Talep Edilmesi 274
e. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları 275
(1) Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması) 275
(a) Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları 275
(b) Vergi Borcunun Ödenmesi 276
(2) Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması) 279
(a) Uzlaşma Sağlanamamasının Sonuçları 279
(b) Vergi Borcunun Ödenmesi 281
(3) Uzlaşmanın Temin Edilememesi 282
(a) Uzlaşmanın Temin Edilememesinin Sonuçları 282
(b) Vergi Borcunun Ödenmesi 283
C. UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ 284
1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstatistikleri 285
a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Verileri 286
(1) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları 286
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstatistikleri 289
a. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verileri 290

(1) Uzlaşma Başvurularının Sonuçları 290
(2) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları 292
b. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Verileri 294
(1) Uzlaşma Başvurularının Sonuçları 294
(2) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları 296
d. Mahalli Uzlaşma Komisyonu Verileri 298
(1) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna İlişkin Veriler 298
(a) Uzlaşma Başvurularının Sonuçları 300
(b) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları 301
(2) Türkiye Geneline İlişkin Veriler 303
(a) Uzlaşma Başvurularının Sonuçları 303
(b) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları 305
(3) Edirne İline İlişkin Veriler 307
(a) Uzlaşma Başvurularının Sonuçları 307
(b) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları 309
3. Uzlaşma Komisyonlarının Karşılaştırılması 311
a. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Karşılaştırılması 312
(1) Mahalli Uzlaşma Komisyonlarının Karşılaştırılması 312
(a) Türkiye Geneli ve Edirne İlinin Karşılaştırılması 312
(i) Uzlaşma Oranlarının Karşılaştırılması 312
(ii) İndirim Oranlarının Karşılaştırılması 314
(b) Türkiye Geneli ve Bazı İllerin Karşılaştırılması 316
(i) Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması 316
(ii) Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması 318
(2) Tüm Uzlaşma Komisyonlarının Karşılaştırılması 322
(a) Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması 322
(b) Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması 325
(3) Büyük ve Küçük Mükelleflere İlişkin Karşılaştırma 327
(a) Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması 328
(b) Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması 329
b. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Karşılaştırılması 331
(1) Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması 332
4. Uzlaşma Sonuçlarının Devlet Hazinesi Açısından Değerlendirilmesi 335

V. BÖLÜM
VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARINA İLİŞKİN NİTEL BİR ARAŞTIRMA

A. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ 343
1-Araştırmanın Konusu ve Yöntemi 343
2-Veri Toplama Tekniği 343
3-Araştırma Evreni ve Örneklem 344
4-Veri Analiz Yöntemi 345
5-Araştırmanın Kısıtlamaları 345
B. ARAŞTIRMANIN BULGULARI 346

SONUÇ 371
ÖNERİLER 402
KAYNAKÇA/BİBLİYOGRAFYA 425
EKLER 439

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Faal Mükellef Sayıları (Türkiye Geneli ve Bazı İller, 2011-2015) 32

Tablo 2: Vergi Türlerine Göre Faal Mükellef Sayıları ve Yıllık Değişim Oranları (Türkiye Geneli, 2011-2015) 34

Tablo 3: Vergi Türlerine Göre Faal Mükellef Sayıları ve Yıllık Değişim Oranları (Edirne, 2011-2015) 36

Tablo 4: Vergi Müfettişi Sayıları (2011-2015) 83

Tablo 5: Genel Vergi İnceleme Sonuçları (2011-2015) 86

Tablo 6: İncelenen Mükellef Başına Düşen Vergi ve Ceza Tutarları (2011-2015) 89

Tablo 7: Vergi Türlerine Göre Vergi İnceleme Sonuçları (2015) 91

Tablo 8: Öngörülen Cezaların Ceza Türlerine Göre Dağılımı (2013-2015) 98

Tablo 9: Vergi Türlerine Göre Kesilmesi Öngörülen Ceza Türlerinin Dağılımı (2015) 100

Tablo 10: Vergi Tahsilât Oranları (Türkiye Geneli, 2011-2015) 102

Tablo 11: Vergi Tahsilât Oranları (Edirne, 2011-2015) 104

Tablo 12: Vergi Yargısındaki Parasal Sınırlamalar 177

Tablo 13: Görülmekte Olan Dava Sayısı (Türkiye Geneli, 2011-2015) 186

Tablo 14: Görülmekte Olan Dava Sayısı (Edirne, 2012-2015) 187

Tablo 15: Hâkim Sayıları ve Hâkim Başına Düşen Dava Sayısının Değişimi (Türkiye Geneli, 2011-2015) 189

Tablo 16: Hâkim Sayıları ve Hâkim Başına Düşen Dava Sayısının Değişimi (Edirne, 2011-2015) 190

Tablo 17: Dava Akışı ve Ortalama Yargılama Süreleri (Türkiye Geneli, 2011-2015) 192

Tablo 18: Dava Akışı ve Ortalama Yargılama Süreleri (Edirne, 2012-2015) 194

Tablo 19: Açılan Davaların Tüm Dava Türlerine Göre Dağılımı (Türkiye Geneli, 2011-2015) 197

Tablo 20: Açılan Bazı Dava Türlerinin Yıllara Göre Değişimi (Türkiye Geneli, 2011-2015) 199

Tablo 21: Karara Varılan Davaların Tüm Karar Türlerine Göre Dağılımı (Türkiye Geneli, 2011-2015) 201

Tablo 22: İptal ve Ret Kararlarının Yıllara Göre Değişimi (Türkiye Geneli, 2011-2015) . 203

Tablo 23: İptal ve Ret Kararlarının Yıllara Göre Değişimi (Edirne, 2012-2015) 204

Tablo 24: Bazı Dava Türlerine Göre İptal ve Ret Kararlarının Değişimi (Türkiye Geneli, 2011-2015) 206

Tablo 25: TSUK'nın Yetki Sınırları (VDB Kurulmayan Yerlerde) 266

Tablo 26: Vergi Dairesi Başkanlığı Grupları 268

Tablo 27: TSUK'nın Yetki Sınırları (VDB Kurulan Yerlerde) 269

Tablo 28: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları (TÖUK, 2012-2015) 286

Tablo 29: Uzlaşma Başvurularının Sonuçları (MEUK, 2011-2015) 291

Tablo 30: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları (MEUK, 2011-2015) 292

Tablo 31: Uzlaşma Başvurularının Sonuçları (KUK, 2011-2015) 295

Tablo 32: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları (KUK, 2011-2015) 296

Tablo 33: Uzlaşma Başvurularının Sonuçları (BMUK, 2012-2015) 300

Tablo 34: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları (BMUK, 2012-2015) 302

Tablo 35: Uzlaşma Başvurularının Sonuçları (MAUK - Türkiye Geneli, 2011-2015) 304

Tablo 36: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları (MAUK - Türkiye Geneli, 2011-2015) 306

Tablo 37: Uzlaşma Başvurularının Sonuçları (MAUK - Edirne, 2011-2015) 308

Tablo 38: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları (MAUK - Edirne, 2011-2015) 310

Tablo 39: Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması (MAUK - Türkiye Geneli ve Bazı İller, 2011-2015) 317

Tablo 40: Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması (MAUK - Türkiye Geneli ve Bazı İller, 2011-2015) 319

Tablo 41: Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması (TSUK, 2012-2015) 322

Tablo 42: Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması (TSUK, 2012-2015) 325

Tablo 43: Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması (TSUK - Büyük ve Küçük Mükellefler, 2012-2015) 328

Tablo 44: Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması (TSUK - Büyük ve Küçük Mükellefler, 2012-2015) 330

Tablo 45: Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması (TÖUK - TSUK, 2012-2015) 332

Tablo 46: Uzlaşma Görüşmelerinin Devlet Hazinesi Açısından Karşılaştırılması (TÖUK - TSUK, 2012-2015) 336

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1: Tespit Edilen Matrah Farklarının Vergi Türlerine Göre Oransal Dağılımı (2015).....93

Grafik 2: Öngörülen Vergi ve Cezaların Vergi Türlerine Göre Oransal Dağılımı (2015) ... 96

Grafik 3: Uzlaşma Oranlarının Karşılaştırılması (MAUK - Türkiye Geneli ve Edirne, 2011-2015) 313

Grafik 4: Vergi Aslında Yapılan İndirim Oranlarının Karşılaştırılması (MAUK - Türkiye Geneli ve Edirne, 2011-2015) 314

Grafik 5: Vergi Cezasında Yapılan İndirim Oranlarının Karşılaştırılması (MAUK - Türkiye Geneli ve Edirne, 2011-2015) 315

Grafik 6: Uzlaşma Oranlarının Karşılaştırılması (MAUK - Türkiye Geneli ve Bazı İller, 2011-2015) 318

Grafik 7: İndirim Oranlarının Karşılaştırılması (MAUK - Türkiye Geneli ve Bazı İller, 2011-2015) 321

Grafik 8: Uzlaşma Oranlarının Karşılaştırılması (TSUK, 2012-2015)..... 324

Grafik 9: İndirim Oranlarının Karşılaştırılması (TSUK, 2012-2015)..... 327

Grafik 10: İndirim Oranlarının Karşılaştırılması (TÖUK - TSUK, 2012-2015) 335

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Vergilendirme Süreci 38

Şekil 2: Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları 110

Şekil 3: Düzeltme Müessesesi Kapsamındaki Hatalar 117

Şekil 4: Vergi Yargısında Yetkili İlk Derece Mahkemeleri 151

Şekil 5: Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı..... 212

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	:	Adı Geçen Eser
a.g.m.	:	Adı Geçen Makale
a.g.k.	:	Adı Geçen Kaynak (İnternet)
AATUHK	:	Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
bkz.	:	Bakınız
BMVDB	:	Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
BMUK	:	Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu
E.	:	Esas Numarası
ESMMMO	:	Edirne Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
Gös. yer	:	Bir Önceki Dipnotta Gösterilen Yer
İYMMO	:	İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası
İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kavramı
K.	:	Karar Numarası
KUK	:	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu
m.	:	Madde
MEUK	:	Merkezi Uzlaşma Komisyonu
MAUK	:	Mahalli Uzlaşma Komisyonları
s.	:	Sayfa
TÖUK	:	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları
TSUK	:	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları
vd.	:	Ve Diğerleri
VDB	:	Vergi Dairesi Başkanlığı
VDKB	:	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergilendirme ilişkisinin tarafları olan alacaklı konumundaki vergi idaresi ile borçlu konumundaki mükellefler arasında da bazı sorunlar yaşanabilmektedir. Vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak ortaya çıkan ve tarafları karşı karşıya getiren bu sorunlara vergi uyuşmazlıkları denilmektedir. Taraflar arasında ortaya çıkan bu uyuşmazlıkları gidermek amacıyla Türk pozitif hukuku tarafından idari ve yargısal aşamada birtakım çözüm yolları öngörülmüştür. İdari aşamada öngörülen çözüm yollarından birisi de uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi ile taraflar arasında vergi veya ceza nedeniyle doğmuş ya da doğması muhtemel olan bazı uyuşmazlıklar, yargı yoluna gidilmeksizin karşılıklı görüşme ile sona erdirilebilmektedir. Bu sayede, uyuşmazlıkları idari aşamada barışçıl bir şekilde çözerek, vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi ve vergilendirme ilişkisinin güven içinde sürdürülmesi ile birlikte kamu alacağının kısa sürede hazineye kazandırılarak, vergiden beklenilen faydanın zamanında sağlanması amaçlamaktadır. Ancak bu anlamlı ve önemli amaçlarına karşın, uzlaşma başvurularına ve görüşmelerde yapılacak indirimlere yönelik objektif ölçütler öngörülmediğinden, özellikle son dönemlerde mükellefler ve kamuoyu nezdinde eleştirilen bir kurum haline gelmiştir. Bu eleştiriler, Anayasaya aykırı olduğu ve devlet hazinesini zarara uğrattığı gerekçesiyle kaldırılması seviyesine kadar ulaşmıştır.

Bu çalışmanın amacı vergilendirme işlemleri ile birlikte vergi uyuşmazlıklarının ortadan kaldırılması için öngörülen çözüm yollarının ve bu yollardan biri olan uzlaşma kurumunun uygulanışını inceleyerek; kurumun, devlet hazinesi, anayasal vergilendirme ilkeleri, vergiye gönüllü uyum, vergi yargısının iş yükü ve vergi denetimine yönelik etkilerini değerlendirmektir. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının nasıl çözüleceğine ilave olarak bu uyuşmazlıkların neden yaşandığı sorusu üzerinde de durulmuştur. Bunu yapabilmek için nicel ve nitel araştırma teknikleri kullanılarak sistematik ve bütünsel bir çalışma yöntemi izlenmiştir. Buna göre;

1- Vergi kavramı, vergilendirme ilişkisinin tarafları, vergilendirme işlemleri, anayasal vergilendirme ilkeleri, vergi uyuşmazlıkları, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yollarına ilişkin literatür taraması yapılarak Türk vergi sisteminin işleyişi hakkında bilgi verilmiştir. Buna ek olarak,
2- Türkiye geneli başta olmak üzere, Edirne ili ve bazı illerimize ait faal mükellef sayıları,
3- Türkiye genelinde gerçekleştirilen vergi incelemeleri ve sonuçları,
4- Türkiye geneli ve Edirne ilindeki vergi tahakkuk ve tahsilât verileri,
5- Türkiye geneli ve Edirne ilindeki vergi mahkemelerine ait adli veriler,
6- Türkiye geneli başta olmak üzere, Edirne ili ve bazı illerimize ait uzlaşma sonuçlarını içeren istatistikler yıllar itibariyle karşılaştırmalı bir şekilde incelenerek,
7- Edirne ilindeki muhasebe meslek mensuplarına yönelik gerçekleştirilen nitel araştırma sonuçları ile birlikte, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenleri, çözüm yolları ve bu çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesi hakkında değerlendirmeler yapılmıştır.

Çalışma kapsamında ele alınan bu konular, uzlaşma müessesesinin bir bütün olarak değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Daha önce yapılan çalışmalarda ilgili araştırma verileri ile uzlaşma müessesesi arasındaki ilişki yeterince incelenmediğinden, gelecekte yapılacak çalışmalara ışık tutulması ve uzlaşma müessesinin daha objektif ve bilimsel olarak değerlendirmesi amacıyla böyle bir çalışma yapılmıştır. Karşılaştırmalı olarak yapılan analizlerin sonucunda vergi uyuşmazlıklarının ve uzlaşma müessesesinin makro düzeydeki resmine ulaşılması hedeflenmektedir.

"*Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi*" isimli tez çalışması beş bölümden oluşmaktadır. Buna göre;

"*Türk Vergi Hukuku ve Faal Mükellef İstatistikleri*" başlıklı birinci bölümde, vergi kavramı, Anayasal vergilendirme ilkeleri ve vergilendirme ilişkisinin tarafları incelenmiştir. Buna ek olarak, uygulamadaki faal (aktif) mükellef sayılarına

ilişkin bazı istatistikî verilere de yer verilmiştir. Veriler 2011-2015 yıllarını içerecek şekilde ele alınarak, Türkiye geneli başta olmak üzere, Edirne ili ve bazı illerimize ait sonuçlar karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir. Bu sayede, vergi uyuşmazlıklarını etkileyen nedenlerden biri olan mükellef sayıları hakkında doğru verilere ulaşılarak, araştırmamız süresince yapılacak değerlendirmelerin daha objektif olması hedeflenmiştir.

"*Vergilendirme Süreci ve Vergi İstatistikleri*" başlıklı ikinci bölümde, aynı zamanda vergi uyuşmazlıklarının da kaynağını oluşturan vergilendirme işlemleri incelenmiştir. Buna ek olarak, vergi incelemeleri ile birlikte vergi tahakkuk ve tahsilâtlarına ilişkin bazı istatistikî verilere de yer verilmiştir. Veriler 2011-2015 yıllarını içerecek şekilde ele alınarak, Türkiye geneli ve Edirne iline ait sonuçlar karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir. Bu sayede, vergi tahakkuk ve tahsilât işlemleri ile vergi uyuşmazlıklarını doğrudan etkileyen nedenlerden biri olan vergi incelemeleri hakkında doğru verilere ulaşılarak, araştırmamız süresince yapılacak değerlendirmelerin daha objektif olması hedeflenmiştir.

"*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü ve Yargı İstatistikleri*" başlıklı üçüncü bölümde, vergi uyuşmazlığı kavramının tanımı yapılarak bu uyuşmazlıkların neden kaynakladığı ve idari veya yargısal aşamada hangi yollarla çözülebileceği incelenmiştir. Buna ek olarak, vergi mahkemelerine ait bazı istatistikî verilere de yer verilmiştir. Veriler 2011-2015 yıllarını içerecek şekilde ele alınarak, Türkiye geneli ve Edirne iline ait sonuçlar karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir. Bu sayede, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olan vergi yargısı hakkında doğru verilere ulaşılarak, araştırmamız süresince özellikle uzlaşma müessesesine ilişkin yapacağımız değerlendirmelerin daha objektif olması hedeflenmiştir.

"*Uzlaşma Müessesesinin Uygulanması ve Uzlaşma İstatistikleri*" başlıklı dördüncü bölümde, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müesseselerinin uygulanışına ilişkin incelemeler yapılarak, mukayeseli hukukta uygulanan uzlaşma sistemi ile Türkiye'de uygulanan uzlaşma sistemi karşılaştırmalı bir şekilde değerlendirilmiştir. Buna ek olarak, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına ilişkin bazı istatistikî verilere de yer verilmiştir. Veriler 2011-2015 yılları

itibariyle tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarını içerecek şekilde ele alınarak, Türkiye geneli başta olmak üzere, Edirne ili ve bazı illerimize ait uzlaşma sonuçları karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir. Bu sayede, temel araştırma konumuz olan uzlaşma müessesesi hakkında doğru verilere ulaşılarak, uzlaşma müessesesinin daha objektif bir şekilde değerlendirilmesi hedeflenmiştir.

"*Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yollarına İlişkin Nitel Bir Araştırma*" başlıklı beşinci bölümde ise Edirne ilindeki muhasebe meslek mensuplarına yönelik nitel bir araştırma yapılarak, çıkan sonuçlar daha önce incelenen istatistikî verilerle karşılaştırmalı bir şekilde yorumlanmıştır. Nitel araştırma yönteminin kullandığı bu araştırmada, tam yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmış olup, yapılan görüşmelerde ise araştırmanın amacına uygun olarak düzenlenmiş olan anket formu kullanılmıştır. Bu sayede, farklı veriler bir araya getirilerek, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenleri, çözüm yolları ve bu çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesine ilişkin objektif ve genel bir tablo çizilmeye çalışılmıştır.

Bu kapsamda, çalışmamız süresince elde edilen tüm bulgular sonuç kısmında listelenerek sistematik ve bütünsel bir değerlendirme yapılmıştır. Tespit edilen noksanlıklar çerçevesinde ise birtakım önerilerde bulunularak; vergiye gönüllü uyumun artırılması ve mükelleflerin bilinçlendirilmesi ile birlikte, vergi denetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve uzlaşma müessesinin anayasal vergilendirme ilkelerine uygun bir kurum haline getirilmesine yönelik katkı sağlanmaya çalışılmıştır.

I. BÖLÜM:

TÜRK VERGİ HUKUKU VE FAAL MÜKELLEF İSTATİSTİKLERİ

A. VERGİ KAVRAMI

Vergi kavramı hakkında gerek zamanın şartları gerekse de kavramı tanımlayan yazarların benimsedikleri devlet anlayışından dolayı geçmişten günümüze tam bir görüş birliği sağlanamamıştır. Bu konuda yapılan tanım farklılıkları konusunda tartışmalara girmek fazla yararlı görülmediğinden yapılan tanımlamalardan yola çıkarak vergiyi kısaca, "kamu hizmetlerinin karşılığı olarak devletin egemenlik gücünü kullanarak belli hukuki kurallara göre mükelleflerden hukuki zorlama yolu ile alınan ayni ve nakdi para karşılıklarıdır" şeklinde tanımlayabiliriz.

1. Verginin Konusu ve Kaynağı

Anayasa'nın 73.maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı maddede, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanun ile konulup değiştirilebileceği ve kaldırılabileceği de hüküm altına alınmıştır.[1]

Devlet tarafından üstlenilen görevlerin yerine getirilebilmesi amacıyla alınan vergilerin kaynağı ülkenin milli geliridir. Milli gelirin artması demek vergi gelirlerinin de artması demektir. Devletin ihtiyaç duyduğu fonları hangi kaynaklardan karşılayacağı, amaçladığı sosyo-ekonomik çözümleri hangi vergi ve iktisadi unsurlara dayandıracağı, vergi bakımından konu seçimini oldukça önemli bir hale getirmektedir. Bu açıdan verginin konusunun, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurlardan oluştuğunu söyleyebiliriz. Verginin neyin üzerinden alınacağı ise kanun koyucu tarafından belirlenmektedir. Dolayısıyla her verginin konusu, kendi özel

[1] Ernst&Young, *Vergi Rehberi*, Ocak 2013, s.10

kanunlarında belirtilmiştir. Buradan yola çıkarak vergilerin genel olarak konularına göre isim aldıklarını söyleyebiliriz. Bu nedenle kanunlarda belirtilmeyen herhangi bir unsur veya işlem devlet tarafından vergilendirilemeyeceği gibi konusu belli olmayan bir verginin konulması veya alınması da mümkün değildir. Benzer şekilde verginin konusundan yola çıkarak kıyas yoluyla diğer bazı işlem veya iktisadi unsurların vergilendirilme olanağı da bulunmamaktadır.[2]

Bu kapsamda vergi, ferdi anlamda bir nedene dayanmayıp devletin egemenlik kuvvetinden doğan kanunlara dayanmaktadır. Kanun olduğu için vergi alınır; ölçüsü ise kamu hizmetleridir.[3]

2. Devletin Vergilendirmedeki Rolü

Vergilendirme yetkisi devletin, kendisine mülkilik veya vatandaşlık durumu dolayısıyla bağlı olan kişiler üzerindeki bir nevi emir verme kuvvetidir. Diğer bir ifade ile vergilendirme yetkisinin içeriği, ülke egemenliğine giren kişileri vergi ödemekle yükümlü kılan kamu hukuku kuvvetidir. Bu yetki Anayasadan doğar çünkü Anayasa, halkın seçtiği yasama organına kamu hizmetleri karşılığı vergi alınmasında yetki verir.[4] Devlet de kanunlar ile belirlenmiş sınırlar dahilinde almış olduğu bu gücü kullanarak, kamu yüklerini karşılamak için vergilendirme ve vergi toplama yetkisine sahip olmuş olur.

Çağdaş devlet, vergilendirme ile amaçladığı fonksiyonlarını icra ederken demokratik sosyal hukuk devletinin özellikleri ve ilkeleri çerçevesinde davranır ve vergilemeye ilişkin anayasa kuralları bu devlet tipinin gerekleri doğrultusunda belirlenir. Hukuk devletinde devlet, vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Vergilendirme İlişkisine ait hukuki düzenlemeler, bu ilişkinin taraflarına ait hak ve yetkileri kapsamaktadır. Bu hukuki ilişkinin bir tarafında devlet veya kamu tüzel kişileri, diğer tarafında ise kendilerine vergi mükellefiyeti düşen bireyler bulunur. Bu ilişkinin devlet kanadını temsil eden hukuk devletinin, ülkesi

---

[2] Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Büro Kitabevi, 1996, s.120-121; Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 18. Baskı, 2008, s.79

[3] Akif Enginay, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara 1998, s.37

[4] Akif Enginay, *a.g.e.*, s.30

üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi toplama konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanan vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği zaman sürecinde devlet anlayışına ve devlet biçimine göre farklılıklar göstermiştir. Örneğin liberal devlette vergilendirme, karşılık ve mübadele esasına dayanır. Kolektivist devlet anlayışında vergilendirme yetkisi kavramı fedakârlık ve milli görev kavramlarıyla açıklanmıştır. Çağımızın demokratik hukuk devleti düşüncesinde ise vergilendirme yetkisi, devletin vergilendirmeye ilişkin egemenlik kullanmasına dayandırılır. Devletin mali alandaki egemenliğinin emaresi olan vergilendirme yetkisi, sahip olduğu hukuki ve fiili zorlama gücüne dayanarak ülkede yaşayan kişi ve faaliyet gösteren kurumlardan mali taleplerde bulunabilmesini ifade eder. Buna vergilendirme egemenliği de denir. Devlet düzenli elde ettiği mali kaynaklar sayesinde varlığını sürdürebilir. Bu yüzden, ilk çağlardan beri farklı isimlerle ifade edilmiş olsalar dahi vergilendirme yetkisi ve vergi olgusuyla karşılaşılmaktadır. Günümüz çağdaş ve demokratik devlet anlayışında hukuk devleti ve vergilendirme birlikte hareket eden kavramlardır.[5]

3. Verginin Nitelikleri

Vergilerin niçin alındığı sorulduğu zaman, bir faydalanma veya değişim dolayısıyla değil, kamu hizmetlerini yapmakla görevli devletin, kendi egemenlik kuvveti dolayısıyla söz konusu vergiyi aldığı cevabını alırız ancak verginin nasıl ve ne ölçüye göre alınacağı sorusuna ise fertler arasındaki vergi eşitliği veya vergi adaleti esasları üzerinde durularak cevap vermek gerekir.[6] Bu yüzden vergiler günümüzde, ödeme gücüne göre alınmak için çaba gösterilen ve özel bir karşılığı bulunmayan cebri nitelikteki ödemelerdir.[7]

Verginin nitelikleri ise başlıca şu noktalarda toplanmaktadır:

[5] Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Aralık 2004, s.41-42
[6] Akif Enginay, *a.g.e.*, s.36
[7] Abdurrahman Akdoğan, *a.g.e.*, s.113

- Para ile ödenir.
- Belirli bir kamu hizmetinin değil, genel olarak bütün kamu hizmetlerinin karşılığıdır.
- Vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca alınır.
- Zora dayanan, kanuni ve kesin bir ödemedir.
- Amacı kamu hizmetlerini gerçekleştirmektir
- Gerçek veya tüzel kişilerden alınır.

4. Verginin Tarihsel Gelişimi

İnsanların toplu halde yaşadığı, yöneten ve yönetilen veya millet ve devlet ilişkisi var olduğu her devirde "*ortak ihtiyaçların giderilmesi için bir şeyler vermek*" anlamını içeren vergiler de var olmuştur.[8] İlk insan topluluklarında sınırlı amaçlar ve biçimler altında ortaya çıkan vergiler geçen yüzyıllarda yaygınlaşmış, çeşitlenmiş ve örgütlenmiştir.[9] Mısır ve Babiller, Eski Sümer, Yunan ve Roma medeniyetleri gibi çok eski devirlerde bile vergilere rastlanmaktadır. Fakat bu vergilerin günümüzden farklı olarak ihtiyari bir mahiyet yani isteğe bağlı bir yapı gösterdikleri görülmektedir. Devirlerine göre kabile reisi, derebeyi veya krallara verilen bir nevi hediye ve yardımlar vergilerin ilk şekillerine örnek olarak gösterilebilir. O zamanlar devlet egemenliğini ellerinde bulunduranların başlıca gelirleri, bu hediye ve yardımların yanında kendi mülk kaynaklarından da meydana gelmekteydi. Kamu hizmetlerinin henüz gelişmemiş olması dolayısıyla bu sınırlı gelirler yeterli idi. Fakat zaman içinde devletlerin hizmetleri artıp, derebeyi veya kabilelerin yerine merkezi devletler geçtikçe mülk gelirleri yetersiz kalmaya başladı.[10] Bu ve izleyen gelişmelerle birlikte vergilerin mahiyeti zaman içinde pek çok değişikliklere uğramıştır. Devletin görev alanlarının gelişimine paralel bir seyir izleyen vergilerin gelişimi ve değişimini kısaca şöyle ortaya koyabiliriz:

---

[8] Burhan Erdem, *Kamu Maliyesi*, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayınları, Eskişehir, Ekim 1997, s.125
[9] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.14
[10] Akif Enginay, *a.g.e.*, s.30-31

Vergiler zaman içinde;

- İhtiyari yapıdan zorunlu bir yapıya,
- Özel, yarı özel veya yarı kamusal nitelikten, alınması ve kullanılması tamamen kamu hukukuna dayanan bir ödemeye,
- Zaman zaman başvurulan bir mali araçtan yani olağanüstü bir mali yükümlülükten, süreklilik arz eden bir mali kaynağa,
- Belli bir kullanım alanına tahsis edilirken, genel ve bütün kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan bir gelir,
- Ayni ve bedeni bir nitelikten parasal bir ödemeye,
- Yardımcı (ikincil) finansman aracı durumundan temel finansman aracı konumuna dönüşmüştür.[11]

5. Verginin Amaçları

Vergi, kamu otoritesi olan devletin temel gelir kaynağıdır. Devlet vergi toplarken sadece gelir amaçlı hareket etmez. Mali (fiskal) amacın dışında, sosyal ve iktisadi amaçlar gibi farklı amaçlar da güder. Vergilemenin amaçları, devlet görev ve işlevlerinin gelişimine paralel bir seyir izlemektedir.

Klasik iktisatçılar, devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiğini düşünmüşlerdir. Her arzın kendi talebini yaratacağı ve bu nedenle devletin ekonomiye minimum düzeyde müdahalede bulunması gerektiğini savunmuşlardır. Bu çerçevede vergilerin de tarafsız ve yalnızca kamu giderlerini finanse etmeye yönelik olması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Ancak 1929 Ekonomik Buhranı ile birlikte, klasik anlayıştan tamamen farklı olarak müdahaleci devlet anlayışı egemen olmaya başlamıştır. İngiliz iktisatçı John M. Keynes, hükümetlerin vergileme ve kamu harcamaları yoluyla ekonomiye müdahale ederek mevcut durgunluktan kurtarabileceğini belirtmiştir. Modern maliyecilerin görüşünü ifade eden bu görüş verginin yapısına yenilik getirmiştir. Bu yeniliklerden biri de verginin sadece mali amaçla alınmadığı görüşüdür. Vergilerin kamu harcamalarının finansmanı için güdülen mali amaç yanında, fiyat istikrarı ve tam istihdam sağlanması gibi amaçlarla

[11] Burhan Erdem, *a.g.e.*, s.125

da kullanılması gündeme gelmiştir. Günümüzde ise vergilerin amaçları çok daha çeşitlenmiştir.[12] Bu amaçları mali ve mali olmayan amaçlar şeklinde bir ayrıma tabi tutabiliriz:

a. Mali Amaçlar

Vergilemenin en eski ve geleneksel amacı, devlete kamu harcamalarını karşılayacak geliri temin etmektir. Vergiler hazineye bol ve yeterli kaynak sağladığı ölçüde mali amacına ulaşmış demektir.

b. Mali Olmayan Amaçlar

Vergiler sadece mali amaçla toplanıyor olsa dahi ekonomi üzerinde tamamen tarafsız sonuçlar doğurması beklenemez. Özellikle 20. yy'ın ikinci yarısından itibaren verginin tarafsızlığını sağlamanın aksine vergileme yoluyla ekonominin belli bir yöne yönlendirilmesi gibi birtakım amaçlar izlenir olmuştur. Bu amaçları iktisadi, sosyal ve diğer amaçlar şeklinde inceleyebiliriz:

- **İktisadi Amaç**

Vergileme ile ulaşılmak istenen iktisadi amaçların en önemlisi ekonomik istikrarın sağlanmasıdır. Yani vergi politikalarını kullanarak fiyat istikrarının temini ve işsizliğin önlenmesi diğer bir ifadeyle tam istihdamın sağlanmasıdır.

- **Sosyal Amaç**

Gelir ve servet düzeyine göre vergilendirme yoluyla sosyal adaletin sağlanması yani gelir (ve servet) dağılımındaki eşitsizliklerin azaltılması gösterilebilir.

- **Diğer Amaçlar**

- Ülkenin kendi üretimini arttırması amacıyla çeşitli vergi teşviklerinde bulunarak ithalata yüksek vergiler koymak.

---

[12] Mehtap Doğru Binokay, *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2010, s.3-4

- Tekel niteliğindeki firmaların aşırı karlarını önlemek için birtakım vergiler koymak.
- Olumsuz dışsallıkları olan firma ve endüstrilerin yol açtıkları dışsal maliyetleri içselleştirmek için firmalara ek vergiler koymak.
- Nüfus politikalarını yönetmek için çeşitli teşvikler ve vergiler koymak.

verginin diğer amaçlarına örnek olarak gösterilebilir.[13]

Vergiler her ne kadar günümüzde yalnızca mali amaçlar için toplanmasa da mali olmayan amaçların artarak vergilerin mali işlevinin mali olmayan bu işlevler arasında kaybolmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Keza devletin elinde belirli bir gelir bulunmaz ise mali olmayan amaçları gerçekleştirebilmek de zorlaşacaktır. Bu bakımdan, mali olmayan amaçların artarak verginin mali amaçlarını ortadan kaldırabilecek derecede etkilemesi durumunda, gerekirse bu işlevlere bir son verilmesi gerekmektedir.[14]

6. Vergilendirme İlkeleri

Vergi ilkeleri bir vergi uygulamasının gerek mevzuat ve gerekse uygulama açısından başarılı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından geliştirilmişlerdir. Söz konusu ilkeler, geçmişte veya günümüzde; varlığına dikkat edilerek ya da bir kısmının farkına bile varılmadan uygulanmakta veya uygulanmaya çalışılmaktadır.[15] Her ekonomik sistemin gerçekleştirmek zorunda olduğu çeşitli hedeflere ve bu hedeflere ulaşma yolunda kullanacağı etkin ve akla uygun bir vergi sistemine ihtiyacı vardır. Vergi sisteminin veya tekil olarak bir verginin değerlendirilmesi ise bunların söz konusu amaçlara ne ölçüde uygun olduğunun belirlenmesine ve vergilendirmedeki adaletin sağlanmasına bağlıdır. Vergileme ilkeleri de bu değerlendirmenin yapılabilmesini sağlayan bir takım kuralları içermektedir. Bu nedenle vergileme ilkelerinin olanı değil olması gerekeni ifade ettiğini söyleyebiliriz. Ancak bu ilkeler de tıpkı her çağa ve ülkeye göre değişiklik gösterebilen vergi

[13] Burhan Erdem, *a.g.e.*, s.132-133

[14] Mehmet Özkara, "Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar", *http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm,* (24.03.2015)

[15] Abdurrahman Akdoğan, *a.g.e.*, s.159

sistemleri ve tekniği, verginin niteliği gibi zamana ve mekâna göre değişiklik gösterebilir. Bu bağlamda ilkelerden bazıları zaman içerisinde değer kazanabildiği gibi birçoğu da değerini yitirebilmektedir.

Bir vergi sisteminin gelişmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan bu ilkeler çeşitli şekillerde tasnif edilmiştir. Bunlardan en tanınmışı ve bugün bile geçerliliğini koruyan ilkeler klasik iktisatçı Adam Smith'in ortaya koyduğu vergilendirme ilkeleridir.[16]

a. Klasik Vergilendirme İlkeleri

Klasik Okul'un düşünce ve ilkelerine uygun olarak ortaya konan ilkeler şu şekilde özetlenebilir:

- **Kesinlik İlkesi**

  Kesinlik ilkesine göre her mükellefin ödeyeceği vergi kesinlik ifade etmeli, mükellefler keyfi uygulamalarla karşılaşmamalıdırlar. Verginin ödeme zamanı, şekli ve miktarı önceden açık ve net biçimde belli olmalıdır.

- **Adalet ve Eşitlik İlkesi**

  Eşitlik ilkesi ile ekonomik olarak bir eşitlikten bahsetmekte, adalet ilkesi ile de kişilerden ödeme güçleri ile orantılı olarak vergi alınması gerektiğini ifade etmektedir. Özellikte adalet ilkesi günümüzde anayasalarda bile yer alacak kadar önemini artırarak korumaktadır.

- **Uygunluk İlkesi**

  Bu ilkeye göre verginin ödenmesinde mükelleflere gereken kolaylık gösterilerek vergiler en uygun şartlarda ve zamanda alınmalıdır.

[16]Burhan Erdem, *a.g.e.*, s.134-135

- **İktisadilik İlkesi**

  İktisadilik ilkesine göre ise verginin tarh ve masraflarının mümkün olduğu ölçüde düşük olması gerekir. Bu sayede mükelleflerden alınan vergiler ile hazineye giren para arasındaki fark asgari olmalıdır.[17]

b. Anayasal Vergilendirme İlkeleri

Adam Smith'in klasik vergilendirme ilkelerinin dışında Adolf Wagner, Fritz Neumark gibi bazı ekonomistler de vergilendirme ilkelerini iktisadi, idari, sosyal gibi farklı sınıflandırmalar ve adlar altında belirtmişlerdir. Tüm bu ilkeleri genel vergilendirme ilkeleri olarak isimlendirecek olursak, normatif nitelikte olan bu ilkeler; ülkenin içinde bulunduğu ekonomik, kültürel, teknik ve sosyal koşullar ile halkın dünya görüşü ve zihniyeti, sahip olunan hukuk bilinci ve kamu hukukuyla ilintili bir şekilde zamana ve mekana göre değişikliklere uğramaktadırlar. Bu kapsamda, genel vergilendirme ilkelerinden seçilen ve dayanağını hukuk devletinden alan, 1982 Anayasası'nın vergi ödevi ile ilgili 73.maddesinde hüküm altına alınmış olan ve vergi ödevinin esaslarını düzenleyen anayasal vergilendirme ilkeleri de bulunmaktadır. Anayasal vergilendirme ilkelerini genellik ilkesi, kamu giderlerinin finansmanına katkıda bulunulması ilkesi, vergi kanunları önünde eşitlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, kanunilik ilkesi ve yürütme organının vergilendirme konusunda yetkilendirilebileceği ilkesi şeklinde sıralayabiliriz.[18]

(1) Genellik İlkesi

Anayasamızın vergi ödevini düzenleyen 73. Maddesinde "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" hükmü yer almaktadır. Bu hükümde yer alan "herkes" ifadesiyle vergi genelleştirilmektedir. Verginin genelliğinden anlaşılması gereken ise ülke içerisinde yaşayan yerli veya yabancı herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğudur. Bu kapsamda genellik ilkesinden; yalnızca belirli kişileri kapsayacak şekilde vergi koyulup bu sayede vergi

[17] Aytaç Eker, *Kamu Maliyesi*, İzmir 2005, s.163
[18] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.63-64

yükünün yalnızca belirli kesimlere yüklenilemeyeceği, belirli kesimlerin lehine uygulanan vergi istisna ve muafiyetlerinin Anayasal ilkelere uygun olarak ve nesnel gerekçelere dayanacak şekilde uygulanması gerektiği sonuçları çıkmaktadır.[19]

(2) Kamu Giderlerinin Finansmanına Katkıda Bulunulması İlkesi

Anayasamızın vergi ödevini düzenleyen 73. Maddesinde yer alan "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" ifadesi ile anayasal olarak vergi ödemenin nedeni belirtilmektedir.[20] Anayasamızda kamu gideri kavramı tanımlanmamış olsa da bu kavramdan; herhangi bir iş veya hizmet için bütçeye ödenek konulması gibi kamu hizmetlerinin karşılığının da kamu gideri olduğu anlamı çıkarılabilir. Toplanan vergiler siyasi olarak belli kişi veya gruplara tahsis edilmeksizin sadece bahsedilen kamu harcamalarının finansmanı için kullanılmalı ve bu sayede mükelleflerden toplanan vergilerin yine onlara dönüşümü sağlanmalıdır. Burada vergi yükümlülerinin kamu giderlerine katılımı ise anonim nitelik gösterir çünkü katılma belli hizmetlerden yararlanma karşılığı olmayıp, kamu giderlerinin tümü içindir. Bununla beraber kamu gideri sayılmayan harcamalar için de vergi alınmayacaktır.

Anayasamızda verginin kamu giderlerini karşılamak üzere alındığı belirtilmekle birlikte bu aslında verginin tanım ve fonksiyonunu açıklamakta yetersiz kalmaktadır çünkü günümüzün çağdaş devlet ve vergilendirme anlayışı, vergilerin kamu giderlerinin finansmanını karşılamasının yanında etkin bir maliye politikası aracı olarak da kullanımını öngörmektedir.[21]

(3) Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi

Kanun önünde eşitlik ilkesi anayasa hukukunun temel ilkelerinden biridir ve hukuk devletinin özünü oluşturan en önemli unsurdur. Hemen hemen bütün

---

[19] Çetinkaya Hukuk Bürosu, *Vergi Hukukunda İlkeler*, http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf, (24.03.2015), s.5-6

[20] Binnur Tüzün Çelik, *Vergilemede Müdahale İlkesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.60

[21] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.66-67

anayasalarda yer alan bu ilke bizim Anayasamızda da 10.maddede "*Herkes, dil, din, mezhep, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç ve benzeri sebeplerle ayrım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*" ifadesiyle hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, herkes kanunların getirdiği yükümlülükler ve sağladığı haklar açısından eşittir. Vergi devletin egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlardan cebren ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Verginin karşılıksız bir mali yükümlülük oluşu nedeniyle bu konuda çıkarılan kanunların vatandaşlara tam, doğru ve eşit olarak uygulanması çok önemlidir. Aksi halde vatandaşların hukuk devletine olan inançlarını büyük ölçüde sarsabilecektir. Bu anlamda bakıldığında Anayasa hukukunun bu temel ilkesi vergi hukukunun da temelini oluşturmaktadır.[22]

Vergi hukukunda eşitlik ilkesi bir yandan herkesin kanunlar önünde eşit olmasını ve vergi kanunlarının herkese eşit şekilde uygulanmasını; diğer yandan ise eşitlik ilkesine uygun vergi kanunları çıkarılmasını, bu kapsamda mükelleflerin hukuken ve fiilen eşit şekilde vergilendirilmesini ve yaptırımlara tabi tutulmasını öngörmektedir. Burada eşitliğin kıstası mali güçtür. Mali gücü aynı olanları eşit, farklı olanların ise farklı vergilendirilmesi halinde eşitlik ilkesi gerçekleştirilmiş olacaktır. Yani anayasada öngörülen eşitlik yasa önünde eşitliktir. Yasa önünde eşitlik ise herkesin aynı hak ve yükümlülüklere sahip olması anlamında olmayıp hukuken "eşitlerin eşitliğinden" bahsedilmektedir.[23] Ancak vergilendirme yönünden kişilerin durumlarının hangi koşullar altında eşit, benzer, özdeş veya aynı olduğunu anlamak zordur. Bu konunun çözümü için kanun koyucu, ilgili anayasal sınırlara uymak koşulu ile takdir yetkisine sahiptir.[24]

(4) Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Anayasamızın vergi ödevini düzenleyen 73. Maddesi "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*" hükmü ile mali güce göre vergilendirme ilkesini bir anayasa kuralı haline getirmiştir. Bu ilke herkesin kamu hizmetlerinin finansmanına, mali (ödeme) güçleri ile orantılı olarak

[22] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.12-13
[23] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.68-69
[24] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.13

katılmasını öngörür.[25] Mali güce göre vergileme yaklaşımı, gelir dağılımında adaletin sağlanması için vergi yükünün mükelleflere adil bir şekilde bölüştürülmesi esasına dayalı bir yaklaşımdır. İlgili anayasa maddesinden de anlaşılacağı üzere, mali gücü yeterli olmayan bir kişinin vergi ödemesi söz konusu değildir.[26]Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.[27]

Mali güç, ödeme gücünün kaynağı ve varlık koşuludur. Bu ilke mali gücü fazla olan mükellefin az olana kıyasla daha fazla vergi ödemesi gerektiğini ifade eder. Mali güç kavramı Anayasada tanımlanmamakla birlikte genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Vergi ödeme gücünün belirlenmesinde ise ilgili mükellefin geliri, serveti ve harcamaları göz önünde bulundurulur.[28]

(5) Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Anayasamızın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesi "*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*" hükümlerini içermektedir. Vergilemede adalet, bir araç olmaktan çok amaçtır. Diğer vergileme ilkeleri, somut bir olgu olarak ortaya konamayan ama insanların hissedebildikleri bir ilke olan adaletli vergilemeye ulaşılabilmek açısından önem taşırlar. Nitekim vergi yükünün adil ve dengeli dağılması diğer ilkeleri tamamlayan, onların yetersiz kaldığı noktalarda devreye giren bir ilkedir.

Neyin adil olduğu konusunda bir belirleme yapılması kolay değildir. Bazen katı bir vergi uygulaması ekonomik olarak verimli olmakta ancak kamu vicdanını zedeleyebilmekte, bazen de kamu vicdanını rahatlatan bazı çözümler ve yaklaşımlar, verginin ekonomik verimini düşürebilmektedir. Bu gibi durumlarda adil vergilendirme kriterlerinin belirlenmesinde, içinde bulunulan koşullar etki göstermektedir. Örneğin, bir ekonomik kriz, bunalım veya savaş döneminde getirilen

---

[25] Burhan Erdem, *a.g.e.*, s.136

[26] Aytaç Eker, *a.g.e.*, s.167-168

[27] Gülşen Gedik, "Anayasanın 73.Maddesinin Verginin Yasallığı Kapsamında Değerlendirilmesi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı, *http://www.hukukrehberi.net/Details.aspx?id=84*, (23.3.2015)

[28] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.70

vergi yükümlülükleri ile refah dönemlerinde getirilen yükümlülüklerin adil vergileme bakımından aynı şekilde karşılanmayacağı açıktır. [29]

Günümüzde maliye yazarları vergilemede tam bir adaletin sağlanmasının imkânsız olduğunu ileri sürerek, bazı teknik esaslara dayanılarak vergilemede adalete yaklaşılabileceğini ifade etmektedirler. Buna göre; vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin azaltılmaya çalışılması, vergi yükünün mükelleflere orantılı şekilde dağıtılması, bir insanın ancak yaşamasına imkân verecek gelirin vergi dışı bırakılması (asgari geçim indirimi), bekârla, evli ve çocuklu ailelerin aynı vergi yükü altında tutulmamaları, emek ve sermaye gelirlerinin farklı şekillerde vergilendirilmesi gibi vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımını sağlayacak uygulamalar olarak örnek gösterilebilir. Vergilemede adalet kavramının vergi uygulamasına yansıması, özellikle vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesinde kendini etkili biçimde göstermektedir.[30]

Muaflık, istisna ve indirimler, yasa koyucu tarafından mali güce göre vergilendirmenin ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanmasının araçlarıdır. Anayasa Mahkemesi vergilemede aranan temel ilkelerin muafiyet, istisna ve indirim için de aranması gerektiğini kabul etmiştir. Maliye politikasının sosyal amacı bu araçlar yoluyla vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamaktır.[31]

(6) Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesiyle direkt ilişkili olan Anayasamızın vergi ödevini düzenleyen 73.maddesi gereğince "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" denilmek suretiyle vergilendirmede kanunilik ilkesi hüküm altına alınmıştır. 73. maddeye ek olarak Anayasamızın 2, 6, 7, 8, 10, 11, 13, 123 ve 125. maddeleri de kanunilik ilkesiyle yakından ilgilidir. Vergilendirmede kanunilik ilkesi vergi koyma, değiştirme, kaldırma yetkisine halk

---

[29] Çetinkaya Hukuk Bürosu, *Vergi Hukukunda İlkeler…*, (24.03.2015), s.9

[30] Aytaç Eker, *a.g.e.*, s.166-167

[31] Anayasa Mahkemesi, 09.06.2011, E. 2009/62, K. 2011/96, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:28091, 21.10.211

tarafından seçilen yasama organının sahip olması temeline dayanmaktadır. Anayasa'nın ilgili maddeleri devletin bu konuda yetkili organı olan yasama organına, vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle vergilere ilişkin gerekli düzenlemeleri anayasal düzen içerisinde kanun ile yapmasını emretmektedir.[32] Diğer bir ifade ile vergiler mutlaka kanun ile konulup, kaldırılabilir ya da değiştirilebilir ve yasama organı vergi koyma, değiştirme ve kaldırmaya ilişkin vergilendirme yetkisini anayasal sınırlar dahilinde, yoruma imkân bırakmadan kullanmalıdır.

Vergilerin kanunîliği ilkesi ile temel hak ve özgürlüklere önemli bir müdahale niteliğinde olan vergilendirme hususunda idarenin keyfî davranmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır ve bu kapsamda günümüzde hemen her demokratik ülke anayasasında yer alan ilkenin hukukun genel ilkesi derecesine kadar yükseldiği bile söylenebilir.

Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, verginin temel unsurları olarak kabul edilen konu, yükümlü yani mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi unsurların da kanunda açıkça düzenlenmiş olması gerekmektedir. Ancak, burada geçen kanunla düzenleme kavramı, bir vergiyle ilgili bütün konuların aynı kanun içinde düzenlenmesi gerektiği şeklinde anlaşılmamalıdır. Bazı unsurların, ilgili kanunda düzenlenmeyerek bir başka kanuna atıf yapılarak belirlenmesine herhangi bir anayasal engel bulunmamaktadır. Vergilerin konulması, kaldırılması ya da değiştirilmesinin Anayasaya uygun kanunlarla yapılması kadar, tarh, tebliğ ve tahsilinin de kanunlara dayanan genel düzenleyici işlemlere uygun olarak yapılması şarttır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, kişiler yönünden, vergilerin yasama organı tarafından kanunla konulması, değiştirilmesi, kaldırılması anlamını taşırken; devlet yönünden de, yürürlükte bulunan kanunlara göre doğmuş olan vergiyi almak zorunda olmasını ve ödenmeyen verginin hukukî cebre dayanarak tahsil edilmesini ifade etmektedir. Bunun yanında ilke gereği vergilendirme yetkisi ancak devletin yasama organı olan TBMM tarafından kanunla kullanılabildiği için, bu hususta yürütme organı olan hükümetin kanuni bir dayanağı olmadan herhangi bir idari işlem veya

[32] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.72

takdir yetkisi bulunmadığı gibi yargı organının da kıyas yolu ile vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri de bulunmamaktadır.[33] Ancak kanunilik ilkesi gereğince vergilendirme yetkisi yasama organına ait olmasına rağmen günümüzde bu duruma bazı istisnalar getirilebilmektedir. Zira uygulamada çabukluk sağlamak amacıyla birçok ülkenin, yürütme organına da belirli sınırlar dahilinde vergilendirme yetkisi tanıdığı bilinmektedir.[34]

(7) Yürütme Organının Vergilendirme Alanında Yetkilendirilebileceği İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesinin anayasal dayanağı olan 73. maddede geçen "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmünden kıyasla vergilendirme yetkisinin devlet adına yasama organında olduğu sonucuna ulaşılabilir. Bu bağlamda yürütme organının kanuni bir dayanağı olmadan vergilendirme ya da takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Sosyal hukuk devleti ilkesinin benimsenmesiyle birlikte yürütme organının yetki alanı zamanla genişlemiş ve hükümet üzerindeki parlamenter kontrol zayıflamıştır. Devletin genişleyen işlevlerine ve kamu kesiminin büyümesine paralel olarak, kamu maliyesi araçları da karmaşıklaşmıştır. Bu değişim sürecinde, kanunilik ilkesinin katı hükümleri yüzünden vergiler kısa vadeli ekonomi politikalarının amaçlarına ulaşılabilmesi açısından kullanılamaz bir araç haline gelmeye başlamıştır. Zira yasa çıkarmanın zaman alması nedeniyle zorunlu ve ivedi hallerde kısa zamanda karar alarak icra edememek ülkenin sosyal ve ekonomik düzeni için zararlı sonuçlara neden olabilmekteydi. Bu kapsamda, yürütme organının, yasama organı ile kıyaslanamayacak derecede kolay ve hızlı kararlar alabilmesi nedeniyle, vergilendirme yetkisinin yasama organına ek olarak yürütme organı olan Bakanlar Kurulu'na da verilmesi zorunlu hale gelmiştir. Bu gelişmeler sonucunda 1961 Anayasa'sının konuyla ilgili 61. maddesinde 1971 yılında 1488 sayılı Kanunla

---

[33] Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Özel Sayı, 2013 (Basım Yılı:2014), s.1264-1267

[34] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.12

yapılan Anayasa değişikliği ile vergilendirme konusunda Bakanlar Kuruluna da yetki verilmiştir.[35]

Nitekim 1982 Anayasası'nın vergi ödevini düzenleyen 73/4. maddesinde

"*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir*"

denilmek suretiyle Bakanlar Kurulunun vergi konusunda yetkilendirilmesi ilkesi Anayasa ile hüküm altına alınmıştır.

Yürütme organına tanınan bu yetki iki yönden sınırlandırılmıştır. Bunlardan birincisi, *konu bakımından* yapılan sınırlandırmadır. Buna göre, Bakanlar Kurulu'na verilen değişiklik yapma yetkisi mali yükümlülüklere ilişkin muaflık, istisna ve indirimler ile oranlar konusundadır. Bunlar dışında vergilendirmenin temel unsurlarına ilişkin düzenleme yapılamaz. Diğer sınırlama ise *kapsam bakımındandır*. Nitekim değiştirmenin, yetki veren kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde yapılabilmesi mümkündür. Bu yetkinin kullanılabilmesi için mutlaka temel unsurları düzenleyen bir kanunun varlığı şarttır.[36] Yani burada verilen yetkinin vergi koyma yetkisi değil; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma yetkisi olduğuna dikkat etmek gerekir.

Ayrıca Anayasamızın "Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi" başlıklı 167. maddesindeki

"*Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemelerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiilî veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler. Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî*

[35] Sabahattin Yürekli, "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, Aralık 1997, s.2-3

[36] Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme"*…, s.1268*

yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir."

ifadesi ile Bakanlar Kurulu'na Anayasanın 73/4. maddesiyle verilen yetkilerden daha geniş kapsamlı bir düzenleme alanı vermektedir. Ülkenin ekonomik menfaatlerini korumak amacıyla Kanunla verilen bu yetkiler aynı zamanda *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağını, değiştirileceğini veya kaldırılacağını* düzenleyen kanunilik ilkesine de istisna teşkil etmektedir.[37]

B. VERGİ HUKUKU

1. Vergi Hukukunun Hukuk Sistemi İçindeki Yeri

Toplum halinde yaşayan kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve devlet tarafından konulan yaptırımlarla (müeyyidelerle) güvence altına alınmış yazılı kurallara hukuk denir.[38] Toplumsal yaşamı düzenleyen hukuk kuralları mantıksal bir tutarlık taşıyan bir bütün oluşturur. Hukuk sistemi olarak ifade edilen bu bütün içindeki pozitif hukuk kuralları çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Günümüzde de tercih edilen, kaynağı Roma Hukuku'na dayanan klasik sınıflandırmaya göre hukuk sistemi Kamu Hukuku ve Özel Hukuk biçiminde iki ana bölüme ayrılır.[39]

Kamu Hukuku, kişilerle devletin veya kamu kuruluşlarının birbirleriyle olan ilişkilerini, kamunun üstünlüğü çerçevesinde inceleyen hukuk dalına denir.[40] Bu hukuk dalının düzenlediği ilişkiler hukuksal yönden eşit kişiler arasındaki ilişkiler

---

[37] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.73

[38] Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Murathan Yayınevi, Trabzon, Mart 2012, s.16

[39] Doğan Şenyüz-Mehmet Yüce-Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa, Ocak 2010, s.3

[40] Fethi Heper-Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Temmuz 2006, s.6

değil astlık-üstlük durumunun ağır bastığı ilişkilerdir. Bir tarafta egemenlik sahibi diğer tarafta buna uymak zorunda olan kişiler vardır.[41]

Özel Hukuk, bireylerin ve kurumların kendi aralarındaki eşitlik esasına dayalı ilişkilerinin incelendiği hukuk dalına denir.[42] Özel hukuk ilişkilerinde irade özgürlüğü ve eşitlik esas olup taraflar arasında emredici kurallar, diğer bir deyimle astlık üstlük ilişkisi söz konusu değildir.[43]

Bu kapsamda bakıldığında devlet ile kişiler arasında bir borç-alacak ilişkisi oluşturan vergiyi düzenleyen vergi hukuku dalı, hiç şüphesiz kamu hukukunun kapsamına girmektedir.[44]

2. Vergi Hukukunun Tanımı ve Kapsamı

Kamusal hizmetlerin gerçekleştirilmesi için bazı harcamaların yapılması ve bunların karşılanması için birtakım mali araçların temini ve bunların kullanılması gerekir. Mali araçların elde edilmesi ve kullanılması mali olayların ortaya çıkmasına neden olur ve bütün bunlar maliye ilminin temelini oluşturur.[45] Maliye ilminin hukuki yönüyle ise mali hukuk ilgilenmektedir. Diğer bir ifade ile *mali hukuk*, devletin kamu gelirlerinin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına ilişkin hukuk kurallarını içeren bir daldır.[46] Mali Hukuk mevcut yapısı itibariyle Kamu Hukuku içerisinde yer alan bir bilim dalıdır. Mali hukukun bünyesinde vergi hukuku önemli bir yer tutmaktadır. Zira kamu tüzel kişilerinin başlıca gelir kaynakları olan vergi, resim, harç, katılım payı vb. gelir kalemleri içinde vergiler nispi ağırlığı ve taşıdığı nitelikler nedeniyle önemli bir yer oluşturmaktadır. Verginin, devlet ile bunun karşısında vergi ödemek durumunda olan mükellef arasında devletin kamu gücü ile donatılmış iradesiyle ortaya çıkan bir ilişki olduğu dikkate alındığında vergi hukuku

---

[41] Yılmaz Yurtseven, "Uygulamalı Vergi Hukuku Ders Notları", *http://docplayer.biz.tr/1423365-Uygulamali-vergi-hukuku-ders-notlari-yrd-doc-dr-yilmaz-yurtseven.html*, Samsun 2010, (02.11.2016), s.10

[42] Fethi Heper vd., *a.g.e.*, s.6

[43] Yılmaz Yurtseven, *a.g.k.*, (02.11.2016), s.10

[44] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.17

[45] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.2

[46] Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2001, s.1

pozitif hukukun kamu hukuku bölümüne giren mali hukukun bir dalı olmaktadır. *Dar anlamıyla vergi hukuku* devletin mali araçlarından olan vergi ile ilgili kural ve esasları inceler. Bu tanımın kapsamına vergiye ilave olarak aralarında bazı farklar olmasına rağmen nitelik itibariyle vergi gibi düşünülmesi gereken resim, harç, katılma payı vb. kamu gelirlerinin de eklenmesiyle *geniş anlamda vergi hukukuna* ulaşılır.[47] Türk vergi hukukunda da sözü edilen mali yükümlülükler vergilerle birlikte düzenlenmekte ve bunlara ilişkin esaslar vergilerin hukuksal ilkelerine bağlanmaktadır.[48] Bu bağlamda vergi hukukunun kamu giderleri ve kamu mallarının idaresi dışında kalan bir alanı düzenlediğini söyleyebilir ve vergi hukukunu, "*devlet ile kişiler arasındaki vergi ilişkisini düzenleyen kurallardan doğan hak ve ödevleri inceleyen bir bilim*" olarak tanımlayabiliriz. Diğer bir ifade ile vergi hukuku, vergi borcunun doğmasından ortadan kalkmasına kadar geçen süreci ilgilendiren maddi ve şekli kuralların bütününü içeren bir mali hukuk bilimidir.[49]

3. Vergi Hukukunda Taraflar

Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin mali gücüne göre vermekle yükümlü olduğu ekonomik değerlerdir. Her borç ilişkisinde olduğu gibi, kanundan doğan bir borç ilişkisi olan vergi ilişkisinde de borçlu ve alacaklı tarafları vardır. Diğer bir ifadeyle bir tarafta vergi alacaklısı olan devlet adına vergi toplayan vergi idaresi, diğer tarafta da vergi borçlusu olan mükellefler bulunmaktadır. Bu ilişkiye bazı durumlarda, vergi sorumlusu adı verilen bir üçüncü taraf da dâhil olabilmektedir.[50]

a. Vergi Alacaklısı (Vergi İdaresi)

Vergi alacaklısı en yalın tabirle vergilendirme yetkisine sahip olandır. Vergilendirme yetkisi ise devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücünü temel alarak,

---

[47] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.2-3

[48] M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Eylül 2008, s.11

[49] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.3

[50] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.57; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Şubat 2013, s.57

vergi toplama konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Vergilendirme yetkisinin en önemli unsurlarından biri de verginin bu güce dayanarak devlet tarafından zorla alınmasıdır. Buradaki zorlama hiç şüphesiz keyfi değil hukuk kuralları içinde yapılan bir zorlamadır. Devlet vergi yoluyla toplumu meydana getiren kişilerin mülkiyet haklarına müdahale ettiğinden dolayı bu müdahalenin biçim ve sınırları Anayasa'da belirlenmiştir. Devlet bu yetkisini anayasamızın 73. maddesinde yer alan "*vergilerin kanuniliği ilkesi*" gereği hukuk kuralları içinde ve yasama organı vasıtasıyla çıkartılan kanunlar ile kullanmaktadır. Bu kapsamda **vergi alacaklısı**, toplum üzerindeki egemenlik hakkından dolayı kanun yapma yetkisini, dolayısıyla da vergilendirme yetkisini elinde bulundurun devlettir.[51]

Vergi alacaklısı olarak belirttiğimiz devlet soyut bir kavramdır. Ancak devlet, vergiye ilişkin hak ve ödevlerini organları aracılığıyla yerine getirerek somut bir kavrama dönüşmektedir. Nitekim mevzuatta ve dolayısıyla çalışmamızın içeriğinde de sıklıkla geçen **vergi idaresi** kavramı, devlet adına verginin alacaklısı tarafını temsil ederek söz konusu vergilerin tahsilâtını sağlamakla birlikte diğer vergilendirme işlemlerini de yürüten kamu idaresi birimlerini ifade etmektedir. [52]

Vergi mevzuatımız uyarınca Merkezi yönetim vergi idaresi Maliye Bakanlığı'na bağlı iken; yerel yönetimlerin vergi idare birimleri ise İçişleri Bakanlığı bünyesindedir ve her bir il özel idaresi ve belediyenin kendilerine özgü vergi idaresi vardır. Nitekim vergi idaresi kavramı esasında bütün kamu gelirlerini toplayan çeşitli kamu idaresi birimlerini içine alan geniş bir kavramdır. Ancak biz araştırmamız kapsamında yerel yönetimlerin vergi idare birimlerine ilişkin ayrıntıya girmeden, Maliye Bakanlığı'na bağlı bir kuruluş olarak faaliyet gösteren ve merkezi devlet bütçesi kapsamındaki vergilere ilişkin gerekli işlemleri yürüterek devlet adına bu gelirleri toplamakla görevli vergi idaresi olan "***Gelir İdaresi Başkanlığı***" ile Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı bünyesinde doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet gösteren ve VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında devlet adına vergi denetimi yapmakla görevli vergi idaresi olan "***Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı***" üzerinde duracağız.

---

[51] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.41-42; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.57-58

[52] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s. 139

Merkezi devlet bütçesi kapsamındaki vergilere ilişkin gelirleri toplamakla görevli vergi idaresi olan Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilat yapısı olarak merkez ve taşra teşkilatından meydana gelmektedir. Kurumun 05.05.2005 tarihli ve 5345 sayılı *Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun* ve diğer kanunlar kapsamında gerçekleştireceği faaliyetler, merkez ve taşra teşkilatları aracılığıyla yürütülmektedir. Bunların organizasyon yapıları, görevleri, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve esasları ise 5345 sayılı Kanun ve bu kanuna dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan *Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği* ile *Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği* aracılığıyla düzenlenmektedir.[53]

Buna göre, vergi alacağının tahsili de dâhil olmak üzere, vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kamu gelirleri ile ilgili işlemler Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatını oluşturan ve vergi alacaklısı konumunda olan **vergi daireleri** tarafından yerine getirilmektedir.[54] Vergilendirme işlemlerinin yanında bu işlemlere ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarla ilgili yargı mercii nezdinde hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunulması, gerektiğinde itiraz ve temyiz edilmesi, izlenmesi ve sonuçları ile ilgili işlemler de vergi dairelerince yerine getirilir. Ayrıca yetkili vergi daireleri bünyesinde kurulan takdir ve uzlaşma komisyonları aracılığıyla takdir ve uzlaşma işlemleri de vergi dairelerince yürütülmektedir. Öte yandan, her ne kadar uygulamada vergi denetimi konusundaki asıl yetki Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına ait olsa da VUK'nun 135. maddesince verilen yetkiye dayanarak Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların da her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisi bulunmaktadır. Vergi idarelerinin görev ve yetkileri kapsamına giren ve burada bahsi geçen tüm işlem ve eylemleri ilgili başlıklar altında tek tek inceleyeceğiz.[55]

---

[53] "5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 25817, 16.05.2005, m.3, m.24; "Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 29261, 08.02.2015, m.3

[54] "Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 22151, 24.12.1994, m.5

[55] Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, m.5

Bu kapsamda, vergi kanunları ve diğer mevzuatın uygulanması bakımından il ve ilçe merkezlerinde iş hacmi dikkate alınarak Maliye Bakanlığının taşra teşkilatı olan Defterdarlıklara bağlı olarak **Vergi Dairesi Başkanlığı**, **Vergi Dairesi Müdürlüğü** ve **Bağlı Vergi Dairesi (Mal Müdürlüğü)** şeklinde örgütlenen vergi daireleri kurulmaktadır. Başkanlık ve müdürlük şeklinde kurulan vergi daireleri, ana hizmet birimleri ile diğer hizmet birimlerinden; mal müdürlüğü bünyesinde kurulan bağlı vergi daireleri ise tahakkuk ve tahsilât servislerinden oluşmaktadır. [56]

İl merkezlerinde (Büyükşehir Belediye sınırları içindeki ilçeler dahil) iş hacmine göre defterdarlığa bağlı olarak bir veya birden çok başkanlık veya müdürlük şeklinde vergi dairesi kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. İlçelerde, malmüdürünün yönetimi altında bağlı vergi dairesi (mal müdürlüğü) kurulur. Ancak, Maliye Bakanlığının gerekli gördüğü ilçelerde defterdarlığa bağlı bir veya birden çok başkanlık veya müdürlük şeklinde vergi dairesi de kurulabilmektedir. Vergi dairelerinin nerede ve nasıl kurulacağı, sayısı, faaliyet bölgesi, bunların hangi vergi, resim ve harçların tahakkuk ve tahsili ile uğraşacaklarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.[57]

Vergi dairelerinin yetki alanı, kurulduğu ilçenin idari sınırları ile çevrelenirken mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairelerine bağlı oldukları da vergi kanunları ile belirlenmektedir. Ancak, birden çok vergi dairesi kurulmuş olan il ve ilçe merkezlerindeki yetki alanı sınırları ile gerekli görülen hallerde, işyeri ve ikametgâh adresleri ile ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın mükelleflerin bağlı oldukları vergi daireleri ve vergi dairelerinin yetki alanı Maliye Bakanlığı tarafından da belirlenebilmektedir.[58]

2016 yılının Şubat ayında yayınlanan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2015 yılı Faaliyet Raporuna göre 2015 yılı sonu itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı bünyesinde 30 vergi dairesi başkanlığı, 442 vergi dairesi müdürlüğü, 583 bağlı vergi dairesi (mal müdürlüğü) bulunmaktadır. Vergi dairesi başkanlıkları 29

[56] Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, m.7, m.9
[57] Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, m.7
[58] Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, m.8

ilde 30 hizmet noktasında faaliyet göstermektedir. Bunlardan 29'u farklı illerde[59], bir tanesi ise nispeten az sayıdaki ancak toplam vergi tahsilâtının büyük bir kısmını oluşturan, mükellefler üzerine yoğunlaşarak bu mükellefleri tek merkezden idare etmek, izlemek ve bu yolla denetim faaliyetlerinde etkinliği arttırarak doğrudan ve bütünsel bir yaklaşımla hizmet sunmak amacıyla 05.08.2006 tarih ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "***Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı***" adı altında İstanbul'da kurulmuştur.[60]

Bunun yanı sıra, 1999 yılında başlatılan internet vergi dairesi uygulaması ile ilgilere, vergi dairesine gitmeksizin birçok işlemi internet vergi dairesi aracılığıyla çok daha hızlı ve kolay bir şekilde yapma imkânı getirilmiştir. Bu sayede hem mükellefler hem de vergi daireleri açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlanmaktadır.[61]

Ayrıca yakın bir zamanda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen ***"tek vergi dairesi projesi"*** ile vergi dairelerinin farklı birimleri vasıtasıyla yürüttüğü hizmetleri tek çatı altında toplayarak, vergi dairelerinde uzmanlaşmayı arttırmak ve mükelleflere en yakın yerden hizmet sunarak erişilebilirliği kolaylaştırmak amaçlanmaktadır. Türkiye'de ilk kez pilot il olarak seçilen Eskişehir'de 9 Şubat 2015 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan bu proje ile seçilmiş olan ildeki tüm vergi daireleri birleştirilerek tek bir vergi dairesi olarak hizmet vermeye başlamıştır.[62]

---

[59] ***Bunlar; Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İstanbul, İzmir, Kahramanmaraş, Kayseri, Konya, Kocaeli, Malatya, Manisa, Mersin, Muğla, Samsun, Sakarya, Tekirdağ, Şanlıurfa, Trabzon, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıklarıdır.*** (bkz.: Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Dairesi Başkanlıkları*, http://www.gib.gov.tr/VDBD, (24.07.2016))

[60] Gelir İdaresi Başkanlığı, *2015 Yılı Faaliyet Raporu*, Yayın No: 216, Şubat 2016, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, (24.07.2016), s.16-17; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, *Kuruluş Nedenleri*, http://bmvdb.gov.tr/site/kurulus-nedenleri, (29.09.2016)

[61] Gelir İdaresi Başkanlığı, *2015 Yılı Faaliyet Raporu…*, (24.07.2016), s.14

[62] Gelir İdaresi Başkanlığı, *2014 Yılı Faaliyet Raporu*, Yayın No: 199, Şubat 2015, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf, (20.08.2015), s.110-111; Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, *Eskişehir Vergi Dairesi Hizmete Başladı*, http://www.evdb.gov.tr/index.php/eskisehir-vergi-dairesi-faaliyetleri/haberler/296-qeskisehirvergidairesiqhizmetebasladi.html, (20.08.2015)

b. Vergi Borçlusu

(1) Vergi Mükellefi

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre "*mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir."* Burada vergi mükellefi kavramı, sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden *maddi ödev* açısından ortaya konulmuştur. Dolayısıyla mükellef, kendi kişiliğinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaya ilişkin ortaya çıkan vergi borcunun ödenmesi konusunda tüm mal varlığı ile ve kişisel olarak sorumludur.[63] Bu kapsamda mükellefin başlıca belirleyici özellikleri, vergiyi doğuran olayın bizzat mükellefin kendi kişiliğinden dolayı gerçekleşmesi ve verginin bizzat mükellefin kendi mal varlığından ödenmesidir diyebiliriz.[64]

Mükellefin tanımında, sadece gerçek veya tüzel kişilerin vergi mükellefi olabileceği gibi bir anlam ortaya çıkmaktadır. Oysa dernek ve vakıflar gibi bazı tüzel kişilikler, tüzel kişiliğe sahip olmasına rağmen vergi mükellefi olarak sayılmadığı gibi, gerçek ve tüzel kişilerin dışında kalan ve tüzel kişiliği olmayan menkul kıymet yatırım fonları, iş ortaklıkları gibi kurumlar da her ne kadar kanunda ifade edilmese de vergi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. Sözü edilen bu durumlar vergi hukuku açısından istisnai durumlardır.[65]

Her bir vergi kanununda, verginin kanunilik ilkesi gereği verginin konusu gibi, vergi ödemekle yükümlü kılınan ve vergi borçlusu tarafını teşkil eden mükellef de ayrıca tanımlandığından dolayı vergi mükellefi olabilmek için herhangi bir vergi kanununa göre vergi mükellefi olarak sayılmak yeterli görülmüştür. Ancak verginin mükellefi verginin asli unsurlarından olduğu için söz konusu vergi kanununda tanımlanan mükellefin açıkça belirlenmiş olması gerekir.[66] Vergi mükellefi olma kavramını geniş bir şekilde ele alırsak gerçek veya tüzel kişiler olarak tanımlanan

---

[63] Bursa SMMMO, *Kamu Borçlusu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu*, http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/129AGE.pdf, (31.03.2015), s.1

[64] Hilmi Uysal, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Nobel Yayın Dağıtım, 1.Baskı, Ekim 2005, s.15

[65] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.42

[66] Hilmi Uysal, *a.g.e.*, s.15; Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.42

kişilerin, anayasamızın vergi ödevi ile ilgili 73. maddesinden yola çıkarak yalnızca Türk vatandaşı olmadığını, diğer bir ifadeyle bu tanımın ülkemizdeki yabancı kişileri de kapsadığını söyleyebiliriz. Ayrıca mükellef olmak için yapılan işin hukuka aykırı bir iş olup olmaması da önemli değildir. Yani vergi ödeme gücüne sahip olup vergi borcu doğuran olaya sebebiyet veren "herkes" vergi mükellefidir.[67]

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Ehliyeti" başlığını taşıyan 9.maddesine göre, mükellefiyet (ve vergi sorumluluğu) için kanuni ehliyet şart değildir yani küçükler, kısıtlılar ve ayırt etme gücü olmayanlar da vergi mükellefi olabilirler.[68] Bu kişilerin ve yukarıda bahsedilen tüzel kişiliği olmayan ancak vergi ödemeye tabii olan kurumların mükellef olmaları halinde bunlara düşen ödevler, kanuni temsilciler, tüzel kişiliğe sahip olanlarda kanunen yetkili kişiler, tüzel kişiliği olmayan kurumlarda kurumu idare edenler ve bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.[69]

Mükellefin vergi borcunu ödeme (maddi ödev) dışında *belge düzenlemek, beyanname vermek, defter tutmak, defter ve belgeleri saklamak ve gerektiğinde göstermek, çeşitli bildirimlerde bulunmak* gibi bazı biçimsel ve usule ilişkin yükümlülükleri (şekli yükümlülük) de vardır. Bu yükümlülükler başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Bu bakımdan mükellefi yalnızca maddi ödev yönüyle ele almak yerine onu hem vergi borcu ödeyen hem de kanunlar ile kendisine yüklenen şekli yükümlülükleri yerine getiren kişi olarak tanımlamak daha doğrudur.[70] Mükellefiyet kanun ile doğduğu için de özel sözleşmeler ile devredilemez.[71]

Mükellefler gerçek veya tüzel kişi, özel veya kamu kurumu, yabancı veya yerli vatandaş, kişiliği olup olmaması, ülke içinde oturup oturmaması, vergi yükünün üzerinde kalıp kalmaması, tam veya dar mükellef olmasına göre bazı ayrımlara tabi tutulabilir. Yapılan bu ayrımlardan birkaçına değinecek olursak; vergi kanunları

---

[67] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.43
[68] Gös. yer
[69] M. Kamil Mutluer, *a.g.e.*, s.72-73
[70] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.59
[71] Hilmi Uysal, *a.g.e.*, s.15

uyarınca üzerine maddi ve şekli vergi ödevleri düşen ve bu sebeple adına vergi tarh edilen kişiye ***"kanuni mükellef"***[72] denir. Mükellefin şahsında gerçekleşen vergiyi doğuran olay yurt içinde veya yurtdışında dışında meydana gelebilir. Vergiyi doğuran olayın yurt içinde veya yurtdışında gerçekleşmesinin ardından bununla ilgili ortaya çıkan matrahların tümünü Türkiye'ye beyan etmesi gereken kişiye ***"tam mükellef"***; yurt içinde ve dışında meydana gelen vergiyi doğuran olaylardan sadece yurt içindekine isabet eden matrahı Türkiye'ye beyan etmek ve vergisini ödemek zorunda olan kişiye ise ***"dar mükellef"*** denir.[73]

(2) Vergi Sorumlusu

Vergi Usul Kanununun 8/2. maddesindeki tanıma göre, *"vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."* Ancak bu tanım vergi sorumlusunun sadece mükellef adına vergiyi ödeme görevini ele almaktadır.[74]

Her ne kadar vergi mükellefi kavramı vergi sorumlusunu kapsıyor olsa da bu iki kavram birbirlerinden farklıdır. ***Vergi mükellefi*** *vergi borcu şahsında doğan kişi* iken ***vergi sorumlusu*** ise verginin tahsilini kolaylaştırmak, tahsilâtın süresini kısaltmak, devletin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, gelişen ve değişen iktisadi ve hukuki ilişkilerin neticesinde gerekli olunan bazı hallerde *kanun gereği esas mükellef adına doğan vergi borcunu vergi dairesine ödemek zorunda olan kişidir*. Bu yükümlülük kanunla doğduğu için mükellefiyet ödevinde olduğu gibi özel sözleşmelerle başkalarına devredilemez. Benzer şekilde, vergi sorumlusu olmak için de vergi mükellefiyetindeki gibi medeni haklarını kullanma ehliyetine sahip olmak

---

[72] ***Herhangi bir verginin kanuni mükellefi, kendisinin ödemiş olduğu vergiyi başkasına yansıtabilir. Bu durumda vergiyi yansıtmış olan kanuni mükellef "aracı mükellef" konumuna, vergiyi üzerine alan kişi ya da kurum ise "verginin taşıyıcısı (yüklenicisi)" konumuna geçer.*** (bkz.: Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.43)

[73] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.63-64

[74] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.43-62

gerekli değildir. Bu kapsamda küçükler, ayırt etme gücü yerinde olmayanlar ve kısıtlılar da vergi sorumlusu olabilirler.[75]

Örneğin, reşit olmayan bir çocuk, babasından miras kalan bir işyerinde çalışan işçilere ödenecek ücretlerden kesilecek Gelir Vergisinin sorumlusudur. Ancak çocuğun sorumlusu olduğu vergi, onun kanuni temsilcisi tarafından vergi dairesine ödenir. Farklı bir örnek olarak, akli dengesi yerinde olmayan bir çocuğun vergiye tabi bir kazancı varsa mükellefiyet için vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermek yeterli olduğu için bu kazancının vergilendirileceğini verebiliriz. Örnekte de belirttiğimiz gibi, kanuni ehliyeti olmayanların vergilendirmeye ilişkin ödevleri, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Mükellefiyet ve sorumluluk ödevi devredilemez ancak vergilendirmeye ilişkin işlemlerin yürütülmesi bir başkasına (temsilcilere) bırakılabilir.[76]

Vergi Usul Kanununun 8/4. maddesindeki *"Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen 'mükellef' tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* ifadesi ile bu kanunda geçen mükellef deyiminin vergi sorumlularını da kapsayacağı hükme bağlanmıştır. Biz de çalışmamız süresince anlam kargaşası yaratmamak adına vergi sorumlularını da kapsayacak bir şekilde "mükellef" kavramını kullanacağız.

C. FAAL MÜKELLEF İSTATİSTİKLERİ

Çalışmamız kapsamında buraya kadar vergi kavramı ve Türk vergi hukukuna ilişkin birtakım bilgiler vererek araştırmamız süresince sıklıkla geçecek kavramlar olan vergi idaresi ve vergi mükellefi kavramlarını inceledik. Bu doğrultuda aşağıda, daha önce tanımını yapmış olduğumuz mükellef kavramının daha iyi anlaşılması ve araştırmamızın ilerleyen kısımlarında yapacağımız değerlendirmelerin daha objektif olması açısından uygulamadaki faal (aktif) mükellef sayılarına ilişkin bazı istatistikî verilere yer verilmiştir. Veriler 2011-2015 yılları itibariyle, Türkiye geneli başta olmak üzere Edirne ili ve bazı illerimizdeki

[75] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.52; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.65; Hilmi Uysal, *a.g.e.*, s.26-27
[76] Gös. yer

toplam faal mükellef sayıları ile vergi türlerine göre Türkiye geneli ve Edirne ilindeki faal mükellef sayılarından oluşturmaktadır.

1. Toplam Faal Mükellef Sayısı

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle İstanbul, Ankara, İzmir, Tekirdağ, Kırklareli ve Edirne illeri ile Türkiye genelindeki toplam faal mükellef sayıları yer almaktadır.

Tablo 1: Faal Mükellef Sayıları
(Türkiye Geneli ve Bazı İller, 2011-2015)

İL ADI	FAAL MÜKELLEF SAYILARI				
	2011	2012	2013	2014	2015
İSTANBUL	1.129.307	1.254.236	1.335.171	1.380.953	1.438.482
ANKARA	375.069	407.423	428.365	435.198	450.599
İZMİR	291.171	317.701	335.263	338.998	346.604
TEKİRDAĞ	51.234	56.416	59.972	60.763	63.385
KIRKLARELİ	22.800	24.271	25.190	25.544	26.155
EDİRNE	**26.590**	**28.284**	**29.373**	**29.355**	**29.687**
TÜRKİYE GENELİ	4.334.679	4.687.693	4.932.129	5.032.643	5.177.521

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle tablodaki faal mükellef sayılarında genel olarak sürekli bir artış eğiliminin yaşandığı görülürken bahsi geçen iller ve Türkiye genelindeki en yüksek oranlı artışın 2012 yılında gerçekleştiği

görülmektedir. Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise Türkiye genelinde bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %3; 2011 yılına kıyasla ise %19'luk bir faal mükellef artışı yaşandığı görülmektedir. Benzer şekilde, Edirne ilindeki faal mükellef sayısında da bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %1; 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %12'lik bir artış yaşandığı gözlemlenmektedir.

Faal mükellef sayıları itibariyle bahsi geçen illerin Türkiye içindeki paylarını hesapladığımızda ise Türkiye genelindeki faal mükellef sayısında yaşanan sürekli artışın da etkisiyle İstanbul ili haricindeki diğer illerin Türkiye içindeki paylarında son beş yıl boyunca neredeyse hiç değişim yaşanmadığı görülürken, İstanbul ilinin Türkiye içindeki payında ise son beş yılda yaklaşık %2'lik bir artış yaşandığı gözlemlenmektedir. Edirne ilinde ise bu payın son beş yıl boyunca yaklaşık %1 gibi düşük bir oranda seyrettiği görülmektedir.

2. Vergi Türlerine Göre Faal Mükellef Sayısı

a. Türkiye Geneline İlişkin Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle vergi türlerine göre Türkiye genelindeki faal mükellef sayıları ve yıllık değişim oranları yer almaktadır.

Tablo 2: Vergi Türlerine Göre Faal Mükellef Sayıları ve Yıllık Değişim Oranları (Türkiye Geneli, 2011-2015)

Vergi Türü	FAAL MÜKELLEF SAYILARI				
	2011	2012	2013	2014	2015
Gelir Vergisi	1.703.754	1.760.785 (+%3)	1.798.056 (+%2)	1.798.738 (+%0,04)	1.827.180 (+%2)
Gelir Vergisi Geçici	1.651.304	1.703.186 (+%3)	1.738.430 (+%2)	1.738.273 (-%0,009)	1.764.005 (+%1)
Gelir Vergisi Stopaj	2.386.309	2.433.590 (+%2)	2.471.782 (+%2)	2.489.121 (+%1)	2.548.204 (+%2)
Gayrimenkul Sermaye İradı*1	1.041.427	1.336.632 (+%28)	1.550.164 (+%16)	1.595.320 (+%3)	1.668.967 (+%5)
Kurumlar Vergisi	663.967	662.190 (-%0,27)	662.225 (+%0,005)	673.920 (+%2)	699.904 (+%4)
Kurumlar Vergisi Geçici	634.703	629.040 (-%1)	631.750 (+%0,43)	646.726 (+%2)	675.231 (+%4)
Katma Değer Vergisi	2.293.765	2.343.221 (+%2)	2.378.432 (+%2)	2.390.387 (+%1)	2.442.668 (+%2)
Özel Tüketim Vergisi	4.140	4.278 (+%3)	4.516 (+%6)	6.971 (+%54)	6.130 (-%12)
Damga Vergisi	131.468	142.645 (+%9)	154.893 (+%9)	169.937 (+%10)	206.004 (+%21)
Basit Usul	714.693	705.093 (-%1)	693.694 (-%2)	730.956 (+%5)	743.665 (+%2)
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	15.903	8.233 (-%48)	7.214 (-%12)	6.857 (-%5)	6.688 (-%2)
Diğer Ücret*2	35.774	48.339 (+%35)	51.850 (+%7)	54.929 (+%6)	57.994 (+%6)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*1: Yalnızca gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellefiyeti bulunan gelir vergisi mükellefleri.

*2: Vergi mükellefiyeti bulunmayanların (elçilik gibi) yanında çalışan ücretliler.

Not1 - Stopaj vergisi: Gelir veya kurumlar vergisine tabi kazançlara ilişkin hâsılatın ilgililere ödenmesi aşamasında kaynaktan kesilen ve ilgili adına vergi dairesine yatırılan bir vergi türüdür.

Not2 - Geçici vergi: Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere mükelleflerin birbirine bağlı üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir vergi türüdür.

Buna göre, tablodaki vergi türlerine tabi faal mükellef sayılarını incelediğimizde son beş yıl boyunca Türkiye genelindeki en yüksek faal mükellef sayısına sahip vergi türünün *gelir stopaj vergisi* olduğu görülürken bunu sırasıyla *katma değer vergisi* ve *gelir vergisinin* takip ettiği görülmektedir.

Faal mükellef sayılarının son beş yıldaki değişimini incelediğimizde ise *gelir vergisi*, *gelir vergisi stopaj*, *gayrimenkul sermaye iradı vergisi*, *katma değer vergisi*, *damga vergisi* ve *diğer ücret vergisinde* son beş yıl boyunca sürekli bir artış eğiliminin yaşandığı görülürken, benzer şekilde sürekli bir azalış eğiliminin ise *banka ve sigorta muameleleri vergisinde* yaşandığı görülmektedir. Bahsi geçen vergiler dışındaki diğer vergi türlerinde ise dalgalı bir seyir yaşandığı görülmektedir.

Türkiye geneline ait 2015 yılı verilerini bir önceki yılla kıyasladığımızda ise vergi türlerinin birçoğunda faal mükellef artışı gözlemlenirken; *özel tüketim vergisi*, *banka ve sigorta muameleleri vergisine* tabi faal mükellef sayısında ise bir azalma yaşandığı görülmektedir. Buna göre bir önceki yıla kıyasla 2015 yılındaki en yüksek oranlı artışın yaklaşık %21'lik bir artış ile *damga vergisinde* yaşandığı; en yüksek oranlı düşüşün ise yaklaşık %12 oranında bir azalma ile *özel tüketim vergisinde* yaşandığı görülmektedir.

Türkiye geneline ait 2015 yılı verilerini 2011 yılı ile kıyasladığımızda ise *banka ve sigorta muameleleri vergisi* dışındaki bütün vergi türlerinde faal mükellef artışı yaşandığı gözlemlenmektedir. Buna göre, son beş yılda faal mükellef sayılarındaki en yüksek oranlı artışın yaklaşık %62'lik bir artış ile *diğer ücret verginde* yaşandığı görülürken, en yüksek oranlı düşüşün ise yaklaşık %58'lik bir azalma ile *banka ve sigorta muameleleri vergisinde* yaşandığı görülmektedir.

b. Edirne İline İlişkin Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle vergi türlerine göre Edirne ilindeki faal mükellef sayıları ve yıllık değişim oranları yer almaktadır

Tablo 3: Vergi Türlerine Göre Faal Mükellef Sayıları ve Yıllık Değişim Oranları (Edirne, 2011-2015)

Vergi Türü	FAAL MÜKELLEF SAYILARI				
	2011	2012	2013	2014	2015
Gelir Vergisi	9.442	9.650 (+%2)	9.709 (+%1)	8.814 (-%9)	8.810 (-%0,05)
Gelir Vergisi Geçici	9.183	9.342 (+%2)	9.414 (+%1)	8.505 (-%10)	8.440 (-%1)
Gelir Vergisi Stopaj	12.532	12.604 (+%1)	12.608 (+%0,03)	11.640 (-%8)	11.560 (-%1)
Gayrimenkul Sermaye İradı*1	5.196	6.775 (+%30)	7.849 (+%16)	7.800 (-%1)	8.001 (+%3)
Kurumlar Vergisi	2.297	2.299 (+%0,09)	2.260 (-%2)	2.175 (-%4)	2.194 (+%1)
Kurumlar Vergisi Geçici	2.238	2.226 (-%1)	2.191 (-%2)	2.118 (-%3)	2.145 (+%1)
Katma Değer Vergisi	11.622	11.806 (+%2)	11.852 (+%0,39)	10.911 (-%8)	10.839 (+%1)
Özel Tüketim Vergisi	5	5	5	6 (+%20)	7 (+%17)
Damga Vergisi	324	344 (+%6)	381 (+%11)	412 (+%8)	481 (+%17)
Basit Usul	7.550	7.511 (-%1)	7.521 (+%0,1)	8.523 (+%13)	8.725 (+%2)
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	72	31 (-%57)	25 (-%19)	24 (-%4)	25 (+%4)
Diğer Ücret*2	473	488 (+%3)	526 (+%8)	556 (+%6)	526 (-%5)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*1: Yalnızca gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellefiyeti bulunan gelir vergisi mükellefleri.

*2: Vergi mükellefiyeti bulunmayanların (elçilik gibi) yanında çalışan ücretliler.

Not1 - Stopaj vergisi: Gelir veya kurumlar vergisine tabi kazançlara ilişkin hâsılatın ilgililere ödenmesi aşamasında kaynaktan kesilen ve ilgili adına vergi dairesine yatırılan bir vergi türüdür.

Not2 - Geçici vergi: Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere mükelleflerin birbirine bağlı üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir vergi türüdür.

Buna göre, vergi türleri itibariyle faal mükellef sayılarını incelediğimizde, Türkiye genelindeki sonuçlara benzer şekilde, son beş yıl boyunca Edirne ilindeki en yüksek faal mükellef sayısına sahip vergi türünün *gelir stopaj vergisi* olduğu görülürken bunu sırasıyla *katma değer vergisi* ve *gelir vergisinin* takip ettiği görülmektedir.

Faal mükellef sayılarının son beş yıldaki değişimini incelediğimizde ise 2011 yılından bu yana faal mükellef sayılarındaki sürekli artış eğiliminin yalnızca *damga vergisinde* yaşandığı görülmektedir. *Özel tüketim vergisine* tabi faal mükellef sayısında ise 2011 yılından 2013 yılına kadar değişim yaşanmadığı ancak son iki yıl boyunca bu vergi türünün de bir artış eğilimine girdiği görülmektedir. Bahsi geçen vergiler dışındaki diğer vergi türlerinin ise dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir.

Edirne iline ait 2015 yılı verilerini bir önceki yılla kıyasladığımızda ise vergi türlerinin birçoğunda faal mükellef artışı gözlemlenirken; *gelir vergisi, gelir vergisi geçici, gelir vergisi stopaj* ve *diğer ücret vergisine* tabi faal mükellef sayılarında ise bir azalma yaşandığı görülmektedir. Buna göre 2015 yılında, bir önceki yıla kıyasla tüm vergi türleri arasındaki en yüksek oranlı artışın %17'lik bir artış ile *damga vergisinde* yaşandığı; en yüksek oranlı düşüşün ise %5 oranında bir azalma ile *diğer ücret vergisinde* yaşandığı görülmektedir.

Edirne iline ait 2015 yılı verilerini 2011 yılı ile kıyasladığımızda ise *gayrimenkul sermaye iradı, özel tüketim vergisi, damga vergisi, basit usul* ve *diğer ücret vergisine* tabi faal mükellef sayılarında bir artış gözlemlenirken diğer vergi türlerinde ise azalma yaşandığı görülmektedir. Buna göre, son beş yılda faal mükellef sayılarındaki en yüksek oranlı artışın yaklaşık %54'lük bir artış ile *gayrimenkul sermaye iradı vergisinde* yaşandığı; en yüksek oranlı düşüşün ise yaklaşık %65'lik bir azalma ile *banka ve sigorta muameleleri vergisinde* yaşandığı görülmektedir.

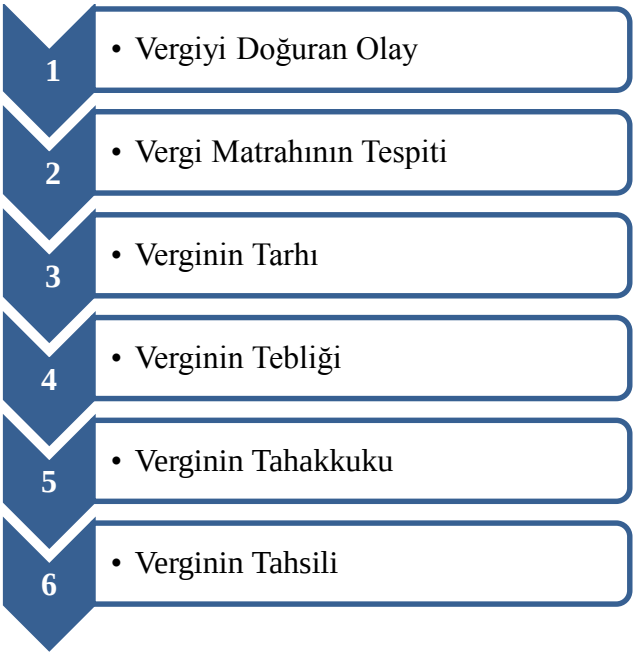
II. BÖLÜM:

VERGİLENDİRME SÜRECİ VE VERGİ İSTATİSTİKLERİ

A. VERGİLENDİRME SÜRECİ

Vergilendirme süreci, ortak amacı tahsili sağlamak olan ve art arda gelen bir dizi işlemden oluşan bir süreçtir. Bu nedenle verginin alınması için birden fazla işlemin farklı zaman ve aşamalarda yapılması gerekmektedir.[77]

Şekil 1: Vergilendirme Süreci



Buna göre, vergiyi doğuran olayla başlayarak verginin tahsili ile sona eren bu işlemleri ilgili başlıklar altında tek tek inceleyeceğiz.

[77] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.133

1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde

"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."

şeklinde tanımlanmıştır.

İdarenin vergi alacağının doğması için yalnızca verginin konusu ve mükellefinin varlığı yetmemektedir. Söz konusu vergi alacağının doğması için bunlara ek olarak ilgili mükellefin vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermesi de gerekir. Vergiyi doğuran olay bir durum, bir eylem şeklinde gerçekleşebileceği gibi bir sözleşme, bir üretim ya da bir tüketim sebebiyle de olabilir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte artık idare alacaklı, mükellef ise borçlu hale gelmektedir. Vergiyi doğuran olaya örnek olarak ise gelir vergisinde gelirin elde edilmesi, kurumlar vergisinde kurum kazancının elde edilmesi, KDV'de mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçekleşmesi, emlak vergisinde emlağa sahip olunması gösterilebilir.[78]

a. Vergi Muafiyeti ve İstisnası

Verginin ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşılmasının yanında vergilendirme ilkeleri ve bu ilkelerden biri olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımını sağlamak amacıyla vergi mevzuatımızda çeşitli muafiyet ve istisna hükümleri düzenlenmiştir.

Bunlardan ***vergi muafiyeti (vergi bağışıklığı)***, vergi kanunlarında kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde, belirli kişi veya grupların vergi kanunları ile kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi yükü dışında tutulmasını ifade etmektedir. Vergi borcu doğuran olaya neden olmayan bir kişi için

[78] Hilmi Uysal, *a.g.e.*, s.24; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.81

muafiyetten söz etmek mümkün değildir. Ayrıca vergi mükellefleri arasında açıkça yer almayan bir kişi için de ne muafiyetten ne de mükellefiyetten söz edilebilir.[79]

Vergi istisnası (vergi ayrıcalığı) ise vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun veya nesnenin vergi kanunları ile kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir.[80]

Bu uygulamalar ile vergi borcunun doğması engellenmiş olacağından vergiyi doğuran olayın vergi muafiyeti veya istisna uygulamalarının sınırları içinde kalması durumunda vergilendirme sürecinin başlaması da söz konusu olmayacaktır.[81] Vergilendirme bir süreçtir, vergiyi doğuran olay ise bu sürecin ilk aşamasıdır. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın doğru tespit edilmesi oldukça önemlidir.[82]

2. Vergi Matrahı ve Vergi Tarifesi

a. Vergi Matrahı

(1) Vergi Matrahı Kavramı

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra sıra verginin miktar olarak tespit edilmesine gelmektedir. Matrah kelime anlamı olarak "çıkarılmış" anlamına gelir. Bu kapsamda vergi matrahı da vergiyi doğuran olayın ardından vergilendirilecek değerler üzerinden vergiye tabi olmayan bazı unsurların çıkarılmasından sonra kalan değer anlamına gelir. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için bu değerin tespit edilmesi gerekmektedir.[83]

Vergi miktarı vergi kanunlarında belirtilen matrah üzerinden hesaplanmaktadır. Matrahı, matrahı oluşturan değerin özelliğine göre **advarolem**

---

[79] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.59; Ekodialog, *Vergi Muafiyeti ve Vergi İstisnası*, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_muafiyeti_vergi_istisnasi_tarhiyati.html, (01.04.2015)

[80]Ekodialog, *a.g.k.*, (01.04.2015)

[81] Nurettin Bilici, *a.g.e.*, 31. Baskı, s.75

[82]Aytaç Acardağ, "Vergiyi Doğuran Olay", Lüleburgaz Hürfikir Gazetesi, *http://www.muhasebenet.net/makale_aytac_acardag_vergiyi%20doguran%20olay.html*, 21.07.2008, (01.04.2015)

[83] Hilmi Uysal, *a.g.e.*, s.25; Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.60

matrah (değer esası) ve **spesifik matrah (miktar esası)** şeklinde ikiye ayırabiliriz. Bunlardan, matrahı ekonomik miktar veya parasal değerden oluşan matraha *advalorem matrah*; matrahı fiziki değerlerden oluşan matraha *spesifik matrah* denilmektedir. Örneğin, gelir vergisinde vergi matrahını gelirin parasal tutarı; motorlu taşıtlar vergisinde vergi matrahını taşıtın yaşı, cinsi, koltuk sayısı gibi fiziki ölçütler oluşturur. Bu kapsamda gelir vergisini advarolem matraha, motorlu taşıtlar vergisini de spesifik matraha birer örnek olarak gösterebiliriz. Günümüz vergi sistemlerinde değer ve fiyat artışlarının izlenebilmesi ve vergi veriminin kendiliğinden artmasını sağlaması açısından spesifik matrahlara göre advarolem matrahlara daha fazla yer verilmektedir.[84]

(2) Vergi Matrahının Tespiti

Uygulamada vergi matrahının içeriği kadar tespiti de önemlidir. Vergi matrahı bizzat mükellefler tarafından vergi dairesine beyan edilebileceği gibi idare tarafından doğrudan da tespit edilebilmektedir. [85] Her iki yolu da aşağıda ana hatlarıyla inceleyeceğiz.

(a) Vergi Matrahının Mükellef Tarafından Tespiti

Günümüzde vergi matrahının tespiti görevi esas itibariyle vergi mükellefi ya da vergi sorumlularına yüklenmiştir. ***Beyan usulü*** denilen bu yöntem ile mükellefler vergi matrahlarını bağlı bulundukları vergi dairesine kendileri bildirirler. Vergi daireleri kendilerine beyan yoluyla bildirilmiş olan bu matrahların kanunlara uygunluğunu ve doğruluğunu her zaman için araştırma ve kontrol etme yetkisine sahiptirler. Bu kapsamda çeşitli vergi kanunları mükelleflerce beyannamede yer alacak bilgilere dayanak teşkil edecek bazı belge ve defterlerin tutulmasını ve beyan sırasında gerekli bilgi ve belgelerin de vergi dairesine bildirilmesini zorunlu hale getirmiştir.[86]

---

[84] Hilmi Uysal, *a.g.e.*, s.25-26; Ekodialog, *a.g.k.*, (01.04.2015)
[85] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.143
[86] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.60-62

Beyanın "**ihtirazı kayıtla yapılması**"[87] veya "**vergi hatasının bulunması**" dışında, kural olarak vergi matrahlarının tam ve en doğru olarak ilgili mükelleflerce bilineceği düşüncesinden yola çıkılarak mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı vergi mahkemelerinde dava açamayacakları hüküm altına alınmıştır.[88]

Beyannamenin elden verilmesi dışında posta aracılığıyla ya da elektronik ortamda da bildirilmesi mümkündür. Her vergi açısından beyanname verme süreleri değişmektedir. Bu süreler içerisinde mükellefler tarafından verilen beyannamelere göre matrah hesaplanmaktadır. Beyanname verilmediği takdirde mükellefler cezalandırılmakta ve matrah başka usullere göre belirlenmektedir. Türk vergi sisteminde *gelir vergisi, kurumlar vergisi, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi* beyana dayanan vergilere örnek olarak gösterilebilir.[89]

(b) Vergi Matrahının İdare Tarafından Tespiti

Mükelleflerin belirtilen beyanname süresi içinde matrahlarını bağlı oldukları vergi dairesine zamanında beyan etmemesi halinde idare devreye girerek söz konusu matrahın miktarını tespit etmek için doğrudan bir rol üstlenir. Ancak bir önceki başlıkta da belirtildiği gibi, zamanında beyan edilmiş olsa bile idarenin beyan edilen matrahların eksikliğini, doğruluğunu ve kanunlara uygunluğunu her zaman için denetleme yetkisi vardır. Vergi idaresi bu yetki kapsamında *yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama ve takdir komisyonlarınca matrahın saptanması* gibi bir takım ön işlemlere başvurarak matrahı tespit eder. Tespit edilen matrah bütünü ya da matrah farkları üzerinden de vergi dairesince gerekli tarhiyat yöntemleri kullanılarak

---

[87] ***İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahlar için başvurdukları bir yoldur. Bu gibi durumlarda mükellefler ihtirazi kayıtla beyanname vererek daha sonra dava yoluna gidip haksız ödedikleri vergiyi geri isteyebileceklerdir.*** (bkz.: Serkan Kahrıman, "İhtirazi Kayıtla Beyanname Verilmesi ve Sonrasında Yaşanan Hukuki Süreç", *http://www.muhasebedergisi.com/kose-yazilari/serkan-kahrman/ihtirazi-kayitla-beyanname-verilmesi-ve-sonrasinda-yasanan-hukuki-surec.html*, (03.04.2015), 22.08.2009

[88] "213 sayılı Vergi Usul Kanunu", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 10703 – 10705, 10.01.1961, m.378

[89] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.90; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.144

ödenecek vergi miktarı belirlenir. Bu konuya "Verginin Tarhı" başlığı altında daha ayrıntılı bir şekilde değineceğiz.

b. Vergi Tarifesi

Konusu, mükellefi ve matrahı belli olan verginin tarh edilebilmesi için matraha uygulanacak olan tarife ve oranların belirlenmesi gerekir. Bu sayede *matrahın ne kadarından vergi alınacağı* sorusuna yanıt bulunması amaçlanmaktadır. Vergi tarifesi de verginin temel öğelerinden biridir. Vergiler, vergilendirmenin kanuniliği ilkesi gereği kanunlar ile konulduğundan her vergi kanununun içerisinde ilgili vergi tarifesini de barındırması gerekir. Aksi halde verginin kanuniliği ilkesi zedelenmiş olur. Ancak "*Yürütme Organının Vergilendirme Alanında Yetkilendirilebileceği İlkesi*" başlığı altında da anlatıldığı üzere, Anayasanın 73. Maddesi gereği Bakanlar Kuruluna, kanunun belirttiği sınırlar içerisinde, söz konusu vergi tarifelerinde değişiklik yapma yetkisi verilebildiğini de unutmamak gerekir.[90]

Matrahın ne kadarından vergi alınacağının yani vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan ölçülere vergi tarifesi denir.[91] Vergi matrahını, matrahı oluşturan değerin özelliğine göre *advarolem matrah (değer esası)* ve *spesifik matrah (miktar esası)* şeklinde ikiye ayırdığımıza göre vergi tarifelerini de buradan yola çıkarak ikiye ayırabiliriz. Bu bağlamda matrahın belirlenmesinde fiziksel miktarları esas alan tarifeye ***spesifik tarife***; matrahın ekonomik ve teknik değerlere göre saptandığı ve bu matrah üzerine belirli oranların uygulandığı tarifeye ise ***advalorem tarife*** ya da diğer bir adıyla *oranlar usulü* denilmektedir.[92] Advalorem tarifeler de kendi içinde farklı şekillerde uygulanabilir. Uygulamadaki yansımasından yola çıkarak bu tarifeyi tek oranlı tarife, artan oranlı tarife, tersine artan oranlı tarife ve azalan oranlı tarife şeklinde dört grup altında toplayabiliriz. Matraha uygulanacak oranın matrah artışına bağlı olmadığı, her düzeyde aynı olduğu tarife türüne ***tek oranlı (sabit oranlı) tarife*** (Örneğin: KDV, Emlak Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gider Vergileri); matrah artışı ile birlikte matraha uygulanacak olan oranın da arttığı tarife

[90] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.95
[91] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.148; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.95
[92] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.95

türüne ***artan oranlı tarife*** (Örneğin: Gelir Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi); gelir arttıkça vergi oranının da ters orantılı olarak azaldığı, bu yüzden düşük gelirlileri daha ağır vergilendirdiği için günümüzde kullanımı gittikçe azaltılan bu tarife türüne ***tersine artan oranlı tarife*** (Örneğin: Zorunlu tüketim mallarından lüks mallara göre daha az vergi alınması); matrah azaldıkça vergi oranının da azaldığı tarife türüne ise ***azalan oranlı tarife*** denilmektedir.[93]

Vergi tarifeleri konusunda yaptığımız ikili ayrımdan biri olan advalorem tarife diğer bir adıyla oranlar usulü günümüz vergi sistemlerinde daha çok tercih edilmektedir.

3. Verginin Tarhı

Verginin tarhı Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır:

"Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir."

Yapılan bu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere tarh işlemi bir idari işlemdir yani idare tarafından yapılmaktadır. Vergi idaresi vergi borcunu miktar olarak net biçimde hesaplamaz ise mükellefler de doğal olarak ne kadar ödeyeceklerini bilmedikleri için gerekli tahsilât yapılamaz. Nitekim söz konusu netliğin sağlanması için idare tarafından yapılan bu hesaplama işlemine tarh denilmektedir. Diğer bir ifade ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkan vergi borcu, tarh işleminin yapılmasının ardından netlik kazanmış olur.[94]

---

[93] Arda Cem Çakır, "Kamu Maliyesi", *http://www.kpssdershanesi.com/Kpss_Maliye/Kamu%20Maliyesi.pdf*, (24.04.2015), s.8-9; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.96-98; Haluk Egeli, "Kamu Maliyesi 2 Ders Notları", *kisi.deu.edu.tr/userweb/haluk.egeli/KAMU%20MALİYES%20II.ppt,* (24.04.2015)

[94] Şükrü Kızılot-Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Güncellenmiş 5.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2013, s.51; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.98; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.137

Tarh işlemi yeni bir hukuksal durum yaratmanın aksine var olan borç ilişkisini belirginleştirerek belli bir hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir işlemdir.[95] Taşıdığı kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğiyle de asli bir işlem görünümündedir. Tarh işleminin asli nitelikteki işlemleri dışında *yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama ve takdir komisyonlarınca matrahın saptanması* gibi tarh açısından hazırlayıcı olarak sayılan işlemler de bulunmaktadır.[96]

Bazı kaynaklar matrahın belirlenmesini tarh işleminin kapsamına dahil etmiş, bazıları da ayrı olarak değerlendirmiştir. Biz bu çalışmamızda konunun daha iyi anlaşılması açısından matrahın belirlenmesini tarh aşamasından ayrı olarak ele almayı tercih ettik. Ancak tarh işleminin de belirlenen bu matrahın idare tarafından kesinliğinin sağlanıp, üzerinde ilgili vergi tarifelerinin uygulanmasından sonra vergi borcunun belirlenmesi olduğunu ve matrahın mükellefler tarafından çeşitli nedenlerle belirlenememiş ya da eksik belirlenmiş olması halinde idarenin bu işlevi tarh işlemi öncesi doğrudan yerine getireceğini de unutmamak gerekir. Bu yüzden aşağıda da inceleyecek olduğumuz tarh usullerine birçok kaynakta matrahın belirlenmesi usulleri kısmında değinilmiştir.

a. Tarhiyata Hazırlık İşlemleri

Verginin tarh edilebilmesi için üzerinde vergi tarifelerinin uygulanacağı vergi matrahının bilinmesi gerekmektedir. Bazı matrahlar mükellefler tarafından bizzat tespit edilerek idareye beyan usulüyle verilebileceği gibi bazı matrahların da idare tarafından tespit edilmesi gerekir. Bu kapsamda matrahın idare tarafından saptanması vergi tarhının yapılmasına yönelik hazırlayıcı işlem niteliği taşır. Verginin idarece tarh edildiği işlem türlerinde matrah, beyana dayalı tarhiyatın aksine, vergi dairesi tarafından belirlenir. Matrahın belirlenmesi için de ***arama, yoklama, inceleme, bilgi toplama, takdir komisyonlarınca matrahın belirlenmesi*** gibi vergi kaybının tespitine yönelik idare tarafından yerine getirilmesi gereken bir takım ön işlemlere ihtiyaç vardır. Bu işlemler kendilerinden sonraki işlemin sebebini oluştururlar ve kendi başlarına bir sonuç yaratmazlar. Ayrıca daha çok idarenin iç

[95] Gös. yer
[96] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.89

işleyişine yönelik ve mevcut hukuki durumu değiştirecek veya ortadan kaldıracak nitelikte olmayan bu işlemler ilgililerin hukuki durumlarında herhangi bir değişiklik yaratmadıkları için etkisiz işlemler olup, icrai nitelikte olmadıklarından tek başlarına bir iptal davasına da konu olamazlar. Asıl işleme karşı açılacak davada hukuka aykırılıklarının ileri sürülebilmesi için ise ilgilileri nezdinde hukuki sonuç doğuran işlemin dayanağını teşkil etmeleri gerekir.[97]

Vergi Usul Kanununun Birinci Kitap 4 ve 7. Kısım'ın ilgili bölümlerinde düzenlenen ve literatürde *vergi denetimi türleri*, *vergi idaresinin bilgi edinme yöntemleri, vergi tarhında ön işlemler* olarak da geçen bu işlemleri ana hatları ile inceleyelim.

(1) Yoklama

Vergi Usul Kanununun 127. Maddesinde yapılan tanımlamaya göre yoklama, "…*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*."[98]

VUK'nda yapılan bu tanımlamaya göre yoklamanın, vergi idaresinin mükellefler hakkında yaptığı bir tür bilgi toplama faaliyeti olmanın yanı sıra maddi olayların, kayıt ve belge düzeninin kontrolünü de içeren bir denetim yolu olduğunu söyleyebiliriz.[99]

Yoklama faaliyeti ile ayrıca ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıkları; zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığı ve usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığı; vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği; faturasız mal bulunup bulunmadığı; vergi kaybına neden olabilecek defter, belge ve delillerin bulunup bulunmadığı; levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığı gibi konular araştırılarak

---

[97] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.142; Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.99
[98] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.127
[99] Fazıl Tekin-Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Mart 2014, Ankara, s.122

tespit edilir.[100] Ancak burada yoklama faaliyeti ile maddi olaylar, kayıtlar ve konular hakkında yalnızca dış görünüşleriyle araştırma yapıldığını, dolayısıyla defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılmadığının altını çizmemiz gerekir.[101]

Vergi daireleri tüm bu faaliyetleri kendi yetki alanları içinde vergiyi doğuran olayların oluşması esnasında yıl boyunca devam olarak yürütürler.[102] Bu nedenle etkinlik alanı dar olmasına karşın yoklamanın vergi denetiminde oldukça önemli bir yere sahip olduğunu söyleyebiliriz. Zira beyan esasına dayanan tarh ve tahakkuk işlemleri bizzat mükelleflerin bildirimine dayandığı için, mükellefiyetle ilgili bazı hususların gizlenmesi mümkün olabilmektedir. İşte bu gibi vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan durumlar yoklama aracılığıyla ortaya çıkartılarak henüz mükellefiyet tesis ettirmemiş kişilerin tespit edilmesi ve vergilendirilmeyen kaynakların vergilendirilmesi sağlanmaktadır. Bu yönleriyle yoklama, vergi adaletine ve sosyal adalete katkı sağlamanın yanı sıra psikolojik etkisi nedeniyle mükellefler üzerinde caydırıcı bir etki de oluşturmaktadır. Dolayısıyla yoklama faaliyetinin etkin şekilde sürdürülmesi halinde kanunlara aykırı fiil ve hareketlerin önceden tespit edilip önlenmesi mümkün olabilmektedir.[103]

(a) Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar

VUK'nun 127. maddesinde yoklamanın kimler tarafından yapılabileceği tek tek belirtilmiştir. Buna göre yoklama;

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler
- Vergi incelemesine yetkili olanlar
- Gelir uzmanları

tarafından yapılmaktadır.

---

[100] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.127
[101] Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, 6.Baskı, Ağustos 2015, s.169
[102] Erdoğan Öner, *a.g.e..,* s.97
[103] Fazıl Tekin vd., a.g.e., s.121, s.123

İlgili yoklama elemanlarından "*vergi dairesi müdürleri*" idari işlerin yoğunluğundan, "*vergi incelemesine yetkili olanlar*" ise daha çok vergi inceleme faaliyeti ile ilgilendiklerinden dolayı yoklama faaliyetinin esasen bu kişiler dışındaki diğer yoklama elemanları tarafından yürütüldüğünü söyleyebiliriz.[104]

(b) Yoklamada Uyulacak Usul ve Esaslar

Yoklama faaliyeti ilgiliye ne zaman yapılacağı haber verilmeksizin her zaman yapılabilir. Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir belgenin bulunması ve bu belgenin nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterilmesi ise yasal bir zorunluluktur.[105]

Daha ayrıntılı bir denetim yolu olan vergi incelemesinin aksine yoklama vergi idaresince yapılan bir durum tespitinden ibarettir. Yapılan tespitler neticesinde bir usulsüzlük yapıldığı saptanırsa usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Ancak yapılan yoklama neticesinde vergi kaybını doğuracak bir durumun tespit edilmesi halinde ise vergi incelemesi yoluna gidilir. Zira yoklama yapısı gereği, bir zaman dilimine ait olup sadece o andaki bilgileri içermektedir. Bu nedenle bir hesap döneminde yapılan kayıt ve işlemlerin bütünü incelenmeden sadece yoklamaya dayanarak matrah farkı çıkartılamamaktadır.[106]

Buna göre, araştırma sonucunda tespit edilen hususlar, bir nevi delil tespiti niteliğinde olup vergi idaresinin ileride yapacağı tarh işlemine hazırlık mahiyetindedir.[107] Ancak tespit edilen bu hususların hukuki bir nitelik kazanabilmesi için bunların mutlaka belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yoklama sonuçları her iki taraf açısından da sonuç doğuran ve aynı zamanda birer tutanak niteliğinde olan "yoklama fişlerine" geçirilir. Bu fişler usulüne uygun bir şekilde iki nüsha halinde düzenlenerek nezdinde yoklama yapılan kişiye veya yetkili adamına imzalattırılır. Düzenlenen yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan ilgili

---

[104] Fazıl Tekin vd., a.g.e., s.125

[105] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.129, m.130

[106] Fazıl Tekin vd., a.g.e., s.129; Nihal Saban, *Türk Vergi Yargısının Etkinliği*, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, TESEV Yayınları, İstanbul 2000, s.36

[107] Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, 4.Baskı, İstanbul 2006, s.267-268

kişiye veya yetkili adamına bırakılır, bunlar bulunmaz ise bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir. Yoklama fişlerinin diğer nüshası ise gerekli işlemlerin yapılması için vergi dairesine verilir. Yoklama ile yapılan tespitler neticesinde *yeni bir mükellefiyet tesisi, mükellefiyet şeklinde değişiklik, mükellefiyet kaydının re'sen terkin edilmesi (silinmesi), vergi incelenmesine başlanması* söz konusu olacaktır.[108]

(2) Vergi İncelemeleri

Vergi Usul Kanununun 134. Maddesinde yapılan tanımlamaya göre vergi incelemesi, "…*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*"[109] Diğer bir ifadeyle, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerinin saptanması amacıyla yapılan araştırmaya vergi incelemesi denir.[110]

Bilindiği üzere ülkemizde beyan esasına dayalı vergi sistemi uygulanmaktadır. Mükelleflerin ödemeleri gereken vergileri beyannameler aracılığıyla bizzat bildirdikleri bu sistemde, beyan yoluyla bildirilmiş olan matrahların doğruluğunun incelenmesi gerekliliği doğmaktadır. Bu sayede, mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri ile mevcutları üzerinde yapılacak olan incelemeler aracılığıyla bir taraftan somut olarak var olan, diğer taraftan da potansiyel olarak doğabilecek vergi kayıplarının önüne geçilebilmektedir.[111] Ancak burada vergi incelemesinin asıl işlevinin gelir sağlamaktan ziyade vergi ödeme alışkanlığını geliştirerek beyan edilen vergilerin doğrulunu sağlamak olduğunu da söylemek mümkündür. Zira vergi incelemesinin temel amacının mükellefleri cezalandırmak olması halinde, vergi ahlakı ve mali psikoloji zaman içinde bu durumdan olumsuz yönde etkilenecektir.[112]

---

[108] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.131, m.132; Fazıl Tekin vd., a.g.e., s.127-129
[109] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.134
[110] Zeki Gündüz, "Vergi İncelemeleri",
https://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=546, (01.07.2016)
[111] Nevzat Erdağ, "Vergi İncelemesi Nedir? Neden Vergi İncelemesi yapılır?",
http://www.nevzaterdag.com/vergi-incelemesi-nedir-neden-vergi-incelemesine-tabi/, (30.06.2016)
[112] Fazıl Tekin vd., a.g.e., s.167

Mükellefler ile ilgili maddi olay ve bulguların yalnızca dış görünüşleriyle tespit edildiği bir diğer denetim yolu olan yoklamanın aksine vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu ayrıntılı bir şekilde araştırılmaktadır. Bu açıdan vergi incelemesinin yoklamaya göre daha kapsamlı bir denetim yolu olduğunu söylemek mümkündür.[113]

(a) Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Yakın bir geçmişte yürürlüğe girmiş olan, 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları lağvedilmiş, Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. VDKB'nın kurulmasıyla birlikte Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar *Vergi Başmüfettişi* kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar *Vergi Müfettişi* kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda *Vergi Müfettiş Yardımcısı* kadrolarına atanarak, vergi incelemesi konusundaki esas yetkinin Vergi Denetim Kurulunda olması sağlanmıştır. Bu yetkiye dayanarak yapılacak olan vergi incelemeleri ise Vergi Denetim Kurulu bünyesinde istihdam edilen ve konunun gerektirdiği ihtisas ve yasal yetkiye sahip vergi müfettişleri (*vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı*) tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu sayede, vergi incelemelerinin konusunda uzmanlaşmış bir kadro eliyle iş bölümü gözetilerek yürütülmesi ve böylece tek çatı altında, etkin bir vergi denetim sisteminin oluşturması amaçlanmıştır.[114]

---

[113] Fazıl Tekin vd., a.g.e., s.168

[114] Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *2012 Yılı Faaliyet Raporu*, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fvergi%20denetim%20kurulu_200513.pdf, (14.09.2016)

Bu değişiklikler doğrultusunda, vergi incelemelerinin kimler tarafından yapılabileceği de VUK'nun 135. maddesinde tek tek belirtilmiştir. Buna göre vergi incelemeleri:

- Vergi başmüfettişleri,
- Vergi müfettişleri,
- Vergi müfettiş yardımcıları,
- İlin en büyük mal memuru[115]
- Vergi dairesi müdürleri tarafından yapılabilmektedir.[116]

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlara da her hal ve takdirde inceleme yetkisi verilmiştir.[117] Ancak, vergi inceleme görevi, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları için asli bir görev niteliğinde iken, Kanunda bahsi geçen diğer kadrolar açısından ise gerektiğinde kullanılacak bir yetki niteliğindedir. Vergi incelemesine yetkili olanlar aynı zamanda yoklamaya da yetkili iken, yoklama memurları arasında vergi incelemesine yetkili tek kişi vergi dairesi müdürleridir.[118]

(b) Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar

Belirlenen sektör veya mükellefler üzerinde yapılacak olan vergi incelemeleri, incelemeye yetkili olanlar tarafından ilgiliye önceden haber verilmesine gerek olmaksızın neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Bu süre VUK'nun zamanaşımına ilişkin hükümleri içeren 114. maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıldır. Bu süre geçirildikten sonra bir tarhiyat yapılamayacağı gibi, vergi incelemesi de yapılamaz. Tüm bunlara ek olarak, daha önce ilgili mükellef hakkında inceleme yapılmış olması

---

[115] ***İlgisine göre vergi dairesi başkanını, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarı, vergi dairesi müdürünü, vergi dairesi müdürlüğü bulunmayan ilçelerde malmüdürünü ifade etmektedir.***

[116] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.135

[117] Gös. yer

[118] Fazıl Tekin vd., a.g.e., s.169

veya vergi matrahının idare tarafından re'sen tespit edilmiş olması halinde de ilgili mükellef hakkında yeniden vergi incelemesi yapılabilmektedir.[119]

Buna göre, yapılacak olan vergi inceleme görevi, ilgili birim tarafından vergi inceleme memuruna yazı ile verilmektedir. İnceleme görevi yazılarında; gözetiminde inceleme yapılacak kişiler hakkındaki bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin konulara yer verilir. Bu kapsamda, görevin verilmesinden itibaren en geç 10 gün içinde işe, 30 gün içinde de vergi incelemesine başlanmalıdır. [120] Haklı sebeplerin varlığı halinde ilgili birim tarafından işe başlanılması için en fazla 10 gün, incelemeye başlanılması için ise en fazla 15 gün ek süre verilebilmektedir. [121] İncelemeye tabi olacaklar kişiler ise ilgili kanunlara göre hesap ve defter tutma, evrak ve belgeleri koruma ve gerektiğinde ilgililere sunma yükümlülüğünde olan gerçek ve tüzel kişilerdir.[122]

Vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılacak olan incelemelerin ne kadar süreceği ise incelemenin türüne göre değişmektedir. Bu kapsamda inceleme süresine ilişkin olarak Kanunda iki tür vergi incelemesine yer verilmiştir. *Sınırlı inceleme* olarak ifade edilen inceleme türünde, vergi matrahını oluşturan öğelerin biri veya birkaçı yalnızca belli bir yönden incelenirken; *tam inceleme* olarak ifade edilen inceleme türünde ise mükelleflerin her türlü iş ve işlemleri tüm matrah öğelerini içerecek bir şekilde incelenmektedir.[123] Buna göre, sınırlı inceleme yapılması halinde incelemelerin en fazla altı ay içinde bitirilmesi gerekirken, tam inceleme yapılması halinde ise incelemelerin en fazla bir yıl içinde bitirilmesi gerekmektedir. Bu sürelere altı aydan daha fazla olmamak şartıyla ek süre de verilebilmektedir.[124] Buna karşın yönetmelikte, süresi içerisinde bitirilemeyen incelemelerin akıbetinin ne olacağı

---

[119] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.114, m.138

[120] ***Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler "işe başlandığını" gösterir. "Vergi incelemesine" ise incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek 'İncelemeye Başlama Tutanağı' ile başlanır.*** (bkz.: "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:28101, 31.10.2011, m.7, m.9)

[121] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.6, m.7, m.9

[122] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.137

[123] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.3

[124] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.140

konusunda bir düzenleme yer almamakta, bunun yerine incelemeyi bitiremeyen inceleme memuru hakkında ilgili inceleme ve denetim birimi tarafından disiplin hükümlerinin uygulanabileceği belirtilmektedir. [125]

Vergi incelemesi yapanlar gittikleri yerde işe başlamadan önce görev ve yetkilerini içeren fotoğraflı resmi bir belgeyi ilgililere göstererek incelemeye tabi olana durumu açık bir şekilde izah etmek zorundadırlar. [126] İncelemeye ise incelemeye yapılacak kişinin huzurunda düzenlenecek "*İncelemeye Başlama Tutanağı*" ile başlanır. Tutanakta inceleme yapılacak kişi ve konular hakkındaki bilgilere, incelemenin türüne, konusuna, gerekçesine, dönemine ve mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülüklerine ilişkin hususlara yer verilir. Düzenlenen bu tutanağın birer örneği incelenen kişiye, inceleme memurunun bağlı olduğu birime ve yetkili vergi dairesine verilir. Hakkında inceleme yapılan kişinin tutanağı imzaladığı tarih, incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir.[127]

İncelemeler esas olarak incelemeye tabi olan gerçek ve tüzel kişilerin iş yerinde ve resmi çalışma saatleri içinde yapılır. İncelemeler, inceleme yapılan kişi tarafından izin verilmesi halinde resmi çalışma saatleri haricinde de yapılabilir. Tutanağın düzenlenmesi veya incelemeye yönelik güvenlik önlemlerinin alınması gibi durumlarda ise bu izne gerek yoktur. Resmi çalışma saatleri içinde yapılan inceleme işlemlerinde, işyerindeki faaliyetlerin kesintiye uğratılmamasına da özen gösterilmelidir. İncelenecek defter ve belgeler ilgili mükelleften yazılı bir şekilde talep edilir ve tutanakla kayıt edilmek suretiyle teslim alınır. Suç delili olan defter ve belgeler ise mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, terk gibi zorunlu hallerde veya mükelleflerin isteği üzerine incelemeler vergi dairesinde de yapılabilmektedir. Böyle hallerde ise hakkında inceleme yapılacak kişiden gerekli belge ve kayıtları vergi dairesine getirmesi yazılı

---

[125] Tayfun Şahin, "Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının İnceleme Yetkisine Etkisi", *http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/vergi-incelemesinde-sure-sinirlamasinin-inceleme-yetkisine-etkisi.html,* (30.06.2016)

[126] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.136

[127] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.9, m.11

bir şekilde talep edilir.[128] İlgili belge ve kayıtları değiştirerek bozanlar, gizleyenler veya yanıltıcı belge düzenleyen veya bu belgeleri kullananlar hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hürriyeti alıkoyma (hapis) cezası uygulanabilmektedir.[129] Uygulamada çoğu zaman telefonla defter ve belgelerin inceleme memurunun bürosuna istenmesi suretiyle incelemeye başlanmakta ve çalışmalar inceleme memurunun bürosunda sürdürülmektedir. İnceleme elemanının kontrol edebileceği defter ve belgeler, talep edeceği çalışmalar incelemenin konusuyla sınırlıdır. Hakkında inceleme yapılan kişilerin konuyla ilgisi kurulamayan bilgileri inceleme memuruna verme zorunluluğu yoktur. Diğer bir ifadeyle vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler yetkilerini aşan hiçbir talep ve eylemde bulunamaz.[130] Buna ek olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerin, mükelleflerin vergi mahremiyetinin korunmasına yönelik olarak her türlü tedbiri almaları da kanuni bir zorunluluktur. Söz konusu yasak gereği mükellefler hakkında öğrenilen sırlar veya gizli kalması gereken diğer konular açığa vurulamayacağı gibi yarar sağlamaya yönelik de kullanılamaz. Bu yasak, yetkili inceleme memurlarının görev sürelerinden bağımsız olarak devam eder.[131]

İnceleme görevi sırasında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından tespit edilen hususları içeren bir inceleme dosyası oluşturulur. Dosyada mükellefin incelenen hesapları, mevzuata aykırı işlemleri, tespit edilen matrah ve vergi farkı gibi bilgiler yer alır. Bu bilgilerin elektronik ortamda kayıt altına alınması da mümkündür.[132] Ayrıca, gerekli görülmesi halinde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları tutanaklar ile kayıt altına alınabilmektedir. İlgililerin itiraz ve düşünceleri de bu tutanaklara geçirilebilmektedir. İnceleme sonucunda ise yetkili inceleme memurları tarafından, inceleme kapsamında tespit edilen hususları,

[128] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.136, m.139, m.140; Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.12, m.16
[129] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.359
[130] Zeki Gündüz, *a.g.k.*, (06.09.2015)
[131] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m15
[132] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.8

belgeleri ve mükellef hakkında öngörülen vergi ve ceza tutarlarını içeren "*vergi inceleme raporu*" düzenlenir.[133]

İnceleme raporlarının vergi mevzuatına uygun bir şekilde düzenlenmesi oldukça önemlidir. Bu kapsamda, düzenlenen inceleme raporlarının, hem vergi mevzuatına uygunluğunun değerlendirilmesi hem de maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden incelenmesi için doğrudan veya ilgili birim aracılığı ile "*rapor değerlendirme komisyonlarına*" gönderilmesi gerekir.[134] İnceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilmek üzere ilgili birime teslim edildiği tarih vergi incelemesinin tamamlandığı tarih olarak kabul edilmektedir.[135] Komisyon tarafından raporun uygun olduğuna karar verilmesi halinde, inceleme raporuyla birlikte buna ilişkin karar tutanağı ilgili birime iletilir. Bu aşamadan sonra gerekli tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin yapılabilmesi için ilgili birim tarafından söz konusu raporların vergi dairesine gönderilmesi gerekir.[136]

Vergi inceleme faaliyeti sonunda düzenlenen inceleme raporlarında, incelemeyi yapan tarafından tespit edilen matrah farkları ile bu matrah farklarına ilişkin olarak öngörülen vergi ve ceza tutarları yer almaktadır. İncelemeler neticesinde öngörülen vergi ve ceza tutarlarını içeren bu raporlar, gerekli tarhiyat ve ceza kesme işlemleri yapılmadan mükellef aleyhine bir sonuç doğurmayacağı için dava konusu yapılamamaktadır. Buna karşın, gerekli şartların sağlanması halinde inceleme raporlarında öngörülen bu tutarlara karşı daha sonra inceleyecek olduğumuz tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurulabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulması ve uzlaşılması halinde *uzlaşılan tutarlar üzerinden*; süresi içinde tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurulmaması veya başvurulmasına rağmen uzlaşılamaması halinde ise *inceleme raporu üzerinden* vergi dairesi tarafından gerekli tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin yapılması gerekir. İnceleme raporu üzerinden yapılan tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin ardından ise vergi dairesi

---

[133] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.140, m.141

[134] "Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 28101, 31.10.2011, m.8, m.15

[135] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.21

[136] Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m.15

tarafından salınan vergi ve cezalara karşı yargı yoluna başvurulabileceği gibi tarhiyat sonrası uzlaşma yolu da dahil olmak üzere diğer idari çözüm yollarına da başvurulabilir. Tüm bunları ilgili konular dahilinde tek tek inceleyeceğiz.

İnceleme sırasında uyulacak diğer tüm usul ve esaslar ile vergi incelemesi sırasında mükelleflerin sahip oldukları haklar kanun ve yönetmelikler aracılığıyla hüküm altına alınmıştır. İlgililer tarafından bu kurallara uyulması yasal bir zorunluluktur.

(3) Arama

İhbar veya yapılan incelemeler neticesinde vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan bir mükellefin veya ilgisi saptanan diğer kişilerin nezdinde ve bunların konutları veya işyerlerinde, suça ilişkin delillerin toplanmasına yönelik yapılan araştırmaya arama denilmektedir. Aramanın yapılabilmesi için inceleme yapmaya yetkili elemanın gerekçeli bir yazı ile sulh hâkiminden bunu istemesi ve hâkimin de bu doğrultuda karar vermesi gerekmektedir. Aramada bulunan ve incelenmesi gerekli görülen defter ve belgeler düzenlenen bir tutanakla teslim alınır. Bu kapsamda, yapılması gerekli görülen incelemeler en geç 3 ay içinde (haklı sebeplerin bulunması halinde sulh hâkimi tarafından uzatılabilir) bitirilerek ilgili defter ve belgeler düzenlenen bir tutanakla iade edilir.[137]

İnceleme veya arama sırasında denetim elemanınca VUK'nun 359. maddesindeki belirli vergi suçlarını içeren maddi unsurlar bulunması halinde durum Cumhuriyet Savcılığına intikal ettirilir. Eğer arama sırasında vergi suçu dışında diğer mevzuat çerçevesinde bulunan, suç oluşturabilecek hususların tespit edilmesi halinde ise durumun adli mercilere intikal ettirilmesi ceza yargılama usulünün genel hükümleri ile diğer özel yasa hükümlerine tabidir. Görüldüğü gibi ceza yargılama hukukunun delil toplama araçlarından biri olan bu yol vergi sisteminde de uygulanmaktadır. Bu kapsamda, VUK'nda "arama" ile ilgili olarak hakkında hüküm

[137] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.142, m.143, m.145

bulunmayan durumlar için Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa açık atıfta bulunulması da bu durumun diğer bir ispatıdır.[138]

(4) Bilgi Toplama

Vergi idaresi, vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması ve vergi tahakkuk ve tahsilâtının zamanında yapılabilmesini sağlamak amacıyla, gerekli kişi veya kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi alır ve bunları arşivler. Bilgi toplamanın temel amacı tıpkı diğer vergi denetimi türlerinde olduğu gibi, çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilerden yola çıkarak mükelleflerin matrah tespitlerinin doğruluğunun araştırmaktır. VUK'nda bilgi toplama başlığına bizzat yer verilerek mükellefler için bilgi verme mükellefler açısından isteğe bağlı olmaktan çıkarılmış, bu yönüyle de mükelleflere daha dikkatli ve doğru beyanda bulunmalarına yönelik bir takım sorumluluklar yüklemiştir.[139]

Vergi Usul Kanununun 148. maddesine göre *"Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar"* ifadeleri kullanılarak ilgililerin bilgi verme zorunluluğu yasayla hüküm altına alınmıştır. Ayrıca hükmün içeriğinden de anlaşılacağı üzere, bilgi verme sorumluluğu yalnızca mükellefe değil onunla birlikte işlem yapan üçüncü kişilere de yüklenmiştir. Bilgiler yazı veya sözle istenilebilir ancak bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemezler. Sözle istenen bilgileri vermeyenlerden bu bilgi yazı ile tekrar istenir ve cevap vermeleri için kendilerine uygun bir süre tanınır. Ceza uygulanabilmesi için bu sürenin geçmiş olması gerekir.[140]

Vergi Usul Kanununa göre bilgi toplama uygulamada 148. maddede anlatıldığı üzere talep üzerine yapılabildiği gibi devamlı surette de uygulanabilmektedir. Bu kapsamda kanunun "Devamlı Bilgi Verme" başlıklı 149.

---

[138] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.100-101

[139] Serdar Dumlupınar, "Vergi Denetim Türleri", *http://www.vergialgi.net/makaleler/vergi-denetim-turleri*, (27.04.2015)

[140] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.148

maddesinde, *"Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar"* ifadeleri ile devamlı surette bilgi toplama yöntemi hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 150. madde ile belirli makam ve kişilere haberini aldıkları ölüm olaylarını ve intikalleri belirli süre içerisinde vergi dairesine bildirme yükümlülüğü de yüklenmiştir.

Kendilerinden bilgi istenen kişiler, mahremiyete ilişkin yasal hükümleri mazeret göstererek bilgi verme yükümlülüğünden kaçınamazlar. Bilgi vermekten kaçınma hakkına sahip olanlar ise VUK'nun 151. maddesinde ayrıca belirtilmiştir.[141] İlgili durum veya kişiler dışında bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenler için özel usulsüzlük cezasının kesilmesi öngörülmüştür.[142]

(5) Takdir Komisyonlarınca Matrahın Belirlenmesi

Vergi idaresince gerçekleştirilen matrah tespiti sırasında matrahın gerekli bilgi ve belgelerin eksikliğinden dolayı tam olarak tespit edilememesi veya matrahın tespitinin özellik arz eden bazı durumlarla ilgili olması halinde bu konuda bilgisi olan bazı komisyonların yardımına ihtiyaç duyulmaktadır.[143] Takdir komisyonları adı verilen bu komisyonlar tarafından verilen kararlar uzmanlığa dayanan, teknik bir düşünce niteliğinde olup tarhiyat işlemine yönelik hazırlayıcı ön işlemler içinde yer almaktadır.[144] Komisyonların re'sen karar alma yetkileri yoktur. Takdir kararının alınabilmesi için, tarhiyata yetkili olan vergi dairesinin bu konuda bir talebinin bulunması gerekmektedir.[145]

Komisyonlar sürekli veya geçici süreli olmak üzere idarenin temsilcileri ile mükellefi temsil için seçilmiş üyelerden kurulur. Takdir komisyonları arasında; genel

[141] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.151
[142] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Mükerrer m.355
[143] Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, 36. Baskı, Ekim 2015, s.40
[144] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.102
[145] Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 161, Ocak 1995

yetkili takdir komisyonları, arsa ve arazi takdir komisyonları ile zirai kazançlar il ve merkez komisyonları yer almaktadır. Bahsi geçen komisyonların "*yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak, kanunlarında yazılı fiyat; ücret veya diğer matrah ve kıymetleri takdir etmek; emlak vergisinde arazi ve arsalar ile ilgili asgari ölçüde birim değer tespiti yapmak; zirai kazanç ölçülerinin takdir ve tespit etmek"* gibi birtakım görevleri vardır. Komisyonlar bu görevlerini yerine getirirken daha önce anlatmış olduğumuz vergi inceleme ve bilgi toplama yetkisine sahip olup, gerekli görülen hallerde bilirkişiye başvurma yetkisine de sahiptirler.[146]

İlgili takdir komisyonu, elde ettiği bilgi ve bulgulara, mükellefin faaliyetinin türüne, benzer kuruluşlardaki uygulamalara ve sonuçlara göre ölçümleme yaparak mükellefin matrahını tespit eder. Matrahın gerçeğe en yakın şekilde tespit edilmesi için gerekli araştırmaların yapılması gerekir. Ancak yine de, yapılan takdir bir yaklaşıklığı ifade ettiğinden mükellefin gerçek matrahına birebir uymayabilecektir. Ancak, mükellef gerçek matrahını belgele(ye)mediği için komisyon tarafından takdir edilen matraha katlanmak zorundadır.[147]

Takdir komisyonları yalnızca idarenin temsilcilerinden değil mükellefin temsilcilerinden de oluştuğundan dolayı merkezi idare örgütlenmesi dışında yer almaktadır. Bu nedenle komisyonlarca verilen kararlar idarenin iç işlemi niteliğinde olmadığından, idarenin dava açmak dışında bu kararları değiştirme yetkisi yoktur. Diğer bir ifadeyle takdir komisyonlarınca verilen kararlar vergi idaresi açısından bağlayıcı niteliktedir. Ayrıca komisyonlar mahkeme niteliği taşımadıkları için kararları yargısal işlem niteliğinde olmadığından, uyuşmazlık ve kesin hüküm unsurlarını da taşımazlar. Bu yüzden mükellefler, takdir komisyonu tarafından belirlenen matrahlara karşı doğrudan değil, komisyonun saptadığı matrah üzerinden vergi dairesince tarh edilecek olan vergiyi uyuşmazlık konusu yapabilmektedir. Ancak burada takdir komisyonlarınca tespit edilen matrahın, mükellefin daha önce beyan ettiği matrahtan daha düşük olamayacağını da belirtmemiz gerekir. Vergi idaresi bakımından bağlayıcı olan takdir komisyonu kararları vergi hâkimi açısından

[146] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.46, m.72-75, m.83-86
[147] Yusuf Karakoç, a.g.m.

da bir takdiri delil niteliğindedir ancak hâkim gerekli gördüğü takdirde komisyon kararına konu olan husus için başka bir bilirkişiye başvurabileceği gibi mükellefler de bunu mahkemeden talep edebilmektedir.[148]

Öte yandan, belirtmemiz gereken bir diğer husus da zamanaşımı süresine ilişkindir. Vergi dairesi tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde beş yıl olan tarh zamanaşımı durmaktadır. Duran zamanaşımı ise takdir komisyonu kararının vergi dairesine verildiği günü takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak, işlemeyen sürenin, her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olması kanunen mümkün değildir.[149]

b. Tarh Şekilleri

Daha önce de belirttiğimiz gibi günümüzde vergi matrahının tespiti görevi esas itibariyle vergi mükellefi ya da vergi sorumlularına yüklenmiştir. Beyan usulü denilen bu yöntemde mükellefler vergi matrahlarını bağlı bulundukları vergi dairesine kendileri bildirirler. Beyan edilen matrahlar üzerinden vergiyi tarh etme yetkisi ise vergi dairesinin elindedir. Vergi idaresinin mükellef tarafından beyan edilen matrahı her zaman için denetleyebilme yetkisi olduğundan, matrah vergi idaresi tarafından yeniden veya gereken durumlarda doğrudan da saptanabilmektedir. Bu gibi durumlarda vergi dairesince kullanılacak tarh yöntemleri de Kanunda tek tek belirtilmiştir. Bu kapsamda ilk olarak beyan usulüne göre bildirilen matrahlar üzerinden yapılacak tarhiyatı inceleyerek daha sonra vergi dairesi tarafından tek taraflı olarak gerçekleştirilen tarhiyat yöntemlerini inceleyeceğiz.

(1) Beyana Dayalı Tarh

Beyan esasına göre tarhiyat, mükellefler tarafından defter ve belgeler üzerinden kanunda belirtilen esaslara göre hesaplanan ve vergi dairesine beyan edilmiş olan matrah üzerine idare tarafından vergi tarifesinin uygulanması yoluyla gerçekleştirilir. Beyan bazı istisnai durumlar dışında yazılı olarak yapılmaktadır. Matrah bizzat mükellefler tarafından saptanıp beyan edildiği için, kendi saptaması

[148] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.102-103; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.76
[149] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.114

üzerinden idarece yapılacak olan tarhiyata karşı bir itirazının olmayacağı düşüncesiyle, *tahakkuk fişi* düzenlenmek suretiyle tarh işlemi gerçekleştirilir. Dolayısıyla bu yöntem ile vergilendirme sürecinin diğer bir aşaması olan tahakkuk ile tarh birleşmekte ve bu ikisi arasında bulunan tebliğ aşaması da ortadan kalkmaktadır. Diğer bir ifade ile tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri beyana dayalı alınan vergilerde bir arada uygulanmaktadır.[150]

Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi vergilerde tarhiyat ideal bir vergilendirme tekniği olarak kabul edilen beyan usulüne göre yapılmaktadır. Ancak mükellefin bu yöntemde vergi matrahını eksik bildirmesi ya da bütünüyle saklaması durumunda olası vergi kaçaklarının yakalanması için matrahın bizzat idare tarafından saptanması gereği ortaya çıkmaktadır.[151]

(2) Vergi Dairesince Tek Taraflı Gerçekleştirilen Tarh

Bilindiği gibi matrah tespitinde tercih edilen öncelikli yol beyan usulüdür. Ancak gerekli görülen hallerde matrahın tespiti bizzat vergi dairesi tarafından tek taraflı olarak gerçekleştirilebilmektedir. İdarenin tespit ettiği matrah ya da matrah farkı üzerinden tarhiyata gidildiğinde ise *ikmalen tarh, re'sen tarh* veya *idarece tarh* denilen yöntemler işletilmiş olur.[152]

Bu kapsamda aşağıda, *ikmalen, re'sen ve idarece tarh* yöntemleri ile birlikte *vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla yapılan tarhiyatı* ana hatlarıyla inceleyeceğiz. Ancak uygulama alanı daraldığından ve güncelliğini yitirdiğinden dolayı *tahrire dayanan tarh* ile *götürü matrahlar üzerinden tarh* yöntemlerine değinilmeyecektir.

(a) İkmalen Vergi Tarhı

İkmalen vergi tarhı Vergi Usul Kanununun 29. maddesine göre "…*her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı*

---

[150] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.51; Özhan Uluatam, *Vergi Hukuku*, Adım Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ekim 1994, s.115-116; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.99

[151] Özhan Uluatam, *a.g.e.*, s.115-116

[152] Nurettin Bilici, *a.g.e.*, 31. Baskı, s.78; Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.97

tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir." şeklinde tanımlanmıştır.

Literatürde ek tarhiyat, ilave tarhiyat ve tamamlayıcı tarhiyat olarak da adlandırılan bu işlem mükellefin beyanı üzerine yapılmış bir vergi tarhiyatına ilave olarak, idarenin sonradan bulmuş olduğu matrah farkı üzerinden yapılan bir tarhiyattır. Bu fark mükellef tarafından beyannamede bilerek eksik olarak gösterilmiş olabileceği gibi farkında olmadan da yapılmış olabilir. İdarenin vergi incelemesi yetkisi kapsamında beyan edilen matrahın incelenmesi sonucu mükellefin beyan etmediği matrah farkı bulunur ve mükellef adına ilave bir vergi tarhı yapılır.[153] İkmalen yapılan tarhiyatın geçerli olabilmesi için iki koşul vardır. Bunlar, madde hükmünde de belirtildiği üzere, daha öncesinde bir tarh işleminin yapılmış olması ve saptanacak matrah farkının ilgili vergi ile alakalı ortaya çıkan defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanması gerekliliğidir.

İkmalen vergi tarhının yanı sıra vergi cezalarına ilişkin hükümler de ayrıca uygulanmaktadır. Bu kapsamda ilgili vergi borcu, tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin ardından düzenlenen ihbarnameler aracılığıyla mükelleflere bildirilir. Mükellefler ihbarnamede yazılı vergi ve cezalara karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde idari ya da yargısal yollara başvurabilmektedir. Eğer bu süre içerisinde herhangi bir işlem yapılmaz ise ilgili vergi borcu tahakkuk ederek kesinleşir. Buna karşın mükellefler tarafından idari ya da yargısal yollara başvurulması halinde ise verilecek karara göre ilgili vergi borcu kesinleşebileceği gibi iptal (terkin) de edilebilir. Görüldüğü gibi beyan usulüne göre tarhiyatın aksine, ikmalen tarhiyatta matrahın saptanması konusundaki inisiyatif vergi idaresine ait olduğu için verginin tahakkuku, tarh işleminden ayrı bir aşama olarak karşımıza çıkmaktadır.[154]

(b) Re'sen Vergi Tarhı

Re'sen vergi tarhı Vergi Usul Kanununun 30. maddesine göre "…*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere*

[153] Hilmi Uysal, *a.g.e.*, s.29
[154] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.97

dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'nun 30. maddesinden çıkarılan sonuçlara göre bu yönteme hangi hallerde başvurulacağı hüküm altına alınmış olup, vergi idaresinin üzerinde tarh işlemini yapacağı matrahın tespitinde ise takdir komisyonlarının kararlarını veya vergi incelemeye yetkili elemanlarının raporlarını esas alacakları ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde hangi hallerde *vergi matrahının* tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak *tespitinin mümkün olmadığı* bentler halinde sıralanmıştır. Söz konusu bentlere göre bu haller şunlardır:

- *Vergi beyannamesinin zamanında verilmemesi.*
- *Beyannamenin zamanında verilmiş olmasına rağmen beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi.*
- *Tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmaması veya tasdik ettirilmemesi veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi.*
- *Tutulmuş olan defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerde matrahın doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksanlık, usulsüzlük ve düzensizlik bulunması.*
- *Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delillerin tespit edilmesi.*
- *Yetkili meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalattırılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi* [155]

Bu durumlarda matrahın saptanması takdir komisyonları veya vergi inceleme memurlarına bırakılmıştır.[156]

[155] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.30

Re’sen tarhiyat için daha önce bir vergi tarhının yapılmış olması şart değildir. Yukarıda sayılan hallerden herhangi birinin varlığı halinde idare tarafından re’sen tarhiyata gidilir.[157] Bu sayede matrahın gerçeğe en yakın miktarının belirlenmesi ve tarhiyatın buna göre yapılması amaçlanır. Hukuken geçerli bir re’sen tarhiyat yapılabilmesi için ise geçerli bir takdir nedeninin bulunduğunun ve matrahın hangi ölçülere veya dayanaklara göre belirlendiğinin de rapor veya kararlarda açıkça gösterilmesi gereklidir. Bu konuda Danıştay 4. Dairesi bir kararında “*konuyla ilgili hiçbir araştırma yapılmadan, hukuki dayanağı olmayan takdir komisyonu kararlarına istinaden tarhiyat yapılamaz*” hükmüne varmıştır.[158]

Re'sen vergi tarhiyatını gerekli kılan nedenlerin yanında ikmalen vergi tarhiyatını da gerekli kılan bir nedenin bulunması halinde ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin ikmalen vergi tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir yapılırken ikmalen tarhiyata dayanak olan matrah farkı dikkate alınmış ise tarhiyat sırasında daha önce yapılmış olan vergi tarhiyatı indirilir. Ayrıca kanuna göre idare tarafından re'sen tespit edilen matrahın, beyan edilen matrahtan fazla olmaması halinde, re'sen vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak re’sen tespit edilen matrah fazla ise beyan edilen matrah arasındaki fark üzerinden tarhiyat yapılır.[159] Buna ek olarak, tarhiyat işleminin yanı sıra, mükellef hakkında vergi cezası da kesilmektedir. Re’sen tarhiyatta tarh işlemi, ikmalen tarhiyatta olduğu gibi kendiliğinden tahakkuku kapsamaz. Mükellefin dava hakkını kullanabilmesi için re’sen tarhiyatın kendisine ihbarname ile tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.[160]

Vergi beyannamesini kanuni süresinden sonra bildirmiş olanlara beyanname üzerinde belirttikleri matrah üzerinden re'sen tarhiyat işlemi yapılır. Bu şekilde verilen beyannamelerin matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmelerine gerek yoktur. Ancak beyannamelerin, vergi incelemesine başlandıktan veya takdir komisyonuna sevk edildikten sonra verilmesi halinde bu hüküm uygulanmaz. Buna ek olarak, takdir komisyonu tarafından *beyannamesini zamanında*

---

[156] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.30
[157] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.146
[158] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.126
[159] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.30, m.31
[160] Özhan Uluatam, *a.g.e.*, s.117

veren ancak matrah bilgilerini beyannamede belirtmeyen mükelleflere bu bilgileri vermeleri ve kanuni defterlerini sunmaları için 15 günden az olmamak üzere ek bir süre verilir. Mükelleflerin istenen bilgi ve belgeleri sunmaları halinde matrah, mükellefin defter ve belge kayıtlarına göre takdir edilir. Takdir olunacak matrah ise ilgili defter ve kayıtlara göre belirlenecek miktardan fazla olamaz.[161] Verilen sürede istenilen hususların yerine getirilmemesi halinde ise matrahın re'sen takdiri yoluna gidilir.[162]

İdarenin re'sen tarhiyatı, vergilendirmenin kanuniliği ilkesi ile ters düştüğü için uygulamada bir takım eleştirilere maruz kalmaktadır. Şöyle ki vergilendirme kanunilik ilkesi gereği vergi idarelerinin vergi koyma yetkisi yoktur ve re'sen tarhiyata da "*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde"* başvurulduğu düşünülürse yapılan bu tarhiyatın kanuni ölçülere veya belgelere dayanılarak yapılması söz konusu değildir. Bu sebeple ortada herhangi bir belge veya kanuni ölçü bulunamıyorken, görevli takdir komisyonu veya inceleme memurları tarafından yapılan bu tarhiyatın hangi ölçüye göre yapıldığı sorusu sorulmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi tarhiyat işlemini gerçekleştiren idare bunun hukuki ispatını da yapmakla yükümlüdür. Bu şekilde yapılan bir tarhiyat işleminin sübjektiflik içereceği oldukça açıktır ve herhangi bir kanuni dayanağı olmayan, kanaate dayalı olduğu için hukuksal açıklamasının yapılabilmesi çok zordur. Bu nedenle tarhiyata esas alınacak olan belgelerin gerçeği yansıtacak şekilde olması ve tam anlamıyla delil olma özelliğini taşımayan verilere dayanılarak tarhiyatın yapılmamasına özen gösterilmesi gerekir. Herhangi bir kanuni ölçü bulunmadan, ilgili komisyon veya inceleme memurunun inisiyatifine göre belirleyeceği göstergelere dayanılarak yapılan re'sen tarhiyat, özünde idarece karar verme yetkisinin kullanımıdır. Bu tür uygulamalar ise sonuçta yargıya intikal etmekte ve hemen hemen tamamı idarenin aleyhine sonuçlanmaktadır.[163]

---

[161] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.30
[162] M. Kamil Mutluer, *a.g.e.*, s.133
[163] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.127-128

(c) İdarece Vergi Tarhı

Verginin idarece tarhı, Vergi Usul Kanununun Mükerrer 30. Maddesinde yapılan tanımlamaya göre, "*…29'uncu ve 30'uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir."*

Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere bu yöntem diğer tarh yöntemlerinden olan re'sen ve ikmalen tarhın uygulandığı hallerin dışında kalan durumlarda uygulanmaktadır. Mükelleflerin kanunen öngörülen süreler içinde vergi dairesine başvurmamaları yani beyanname vermemeleri veya kanunun kendilerine yüklediği ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle verginin zamanında tarh edilememesi halinde, idare tarafından tek taraflı tarh yoluna gidilir. Bu yöntemde tarhiyat kanunen belli edilen matrahlar üzerinden yapılır.

İdarece tarh yönteminde vergi, VUK'nun 131. maddesi gereğince düzenlenen yoklama fişine dayanarak tarh edilir. Ayrıca bu şekilde tarh olunan vergiler ile cezalara ilişkin ihbarnameler mükellefe tebliğ edildiği gibi diğer taraftan vergi dairesince de ilan olunur.[164] Bu tarhiyat türünün uygulama alanı ise oldukça sınırlıdır.

(d) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Tarhiyat

Vergi hatası, Vergi Usul Kanununun 116. maddesinde "*…vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*" şeklinde tanımlanmaktadır. Yapılan tanımlamadan yola çıkarak vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla tarhiyatı, "*daha önce tarh ve tahakkuk ettirilmiş ancak eksik tarh ve tahakkuktan dolayı hazine zararına bir vergi hatasının meydana geldiği durumlarda, vergi idaresi tarafından ilgili verginin yeniden tarh edilmesi işlemidir*" şeklinde tanımlayabiliriz. Tespit

[164] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Mükerrer m.30

edilen eksik vergi, düzeltme hükümlerine göre düzenlenecek düzeltme fişine göre düzeltilir. Ayrıca yargı kararları sonucunda da kararın gereğinin yerine getirilmesi aşamasında, düzeltme yoluyla tarh söz konusu olabilmektedir. Düzeltme yoluyla yapılan tarhiyat işlemi, ihbarname düzenleme suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi usulüne kapsamlı olarak daha sonraki bölümlerde değineceğiz.[165]

(e) İkmalen ve Re'sen Vergi Tarhlarının Karşılaştırılması

Yukarıda anlatmış olduğumuz idare tarafından uygulanan tarh çeşitleri olan ikmalen tarh ve re'sen tarh yöntemlerini konunun daha iyi kavranabilmesi açısından karşılaştırmalı olarak inceleyeceğiz.

- Matrah miktarı defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere göre tespit edilebiliyorsa *ikmalen vergi tarhı*; tespit edilemiyorsa *re'sen vergi tarhı* söz konusudur.
- *İkmalen vergi tarhında* matrahın tespiti için genellikle takdir komisyonu kararlarına veya vergi inceleme memurlarının raporlarına ihtiyaç duyulmamakta, tüm işlemler bizzat ilgili vergi idaresi tarafından yapılmakta iken; *re'sen vergi tarhında* ise matrah, takdir komisyonları kararlarına veya vergi inceleme memurlarının raporlarına dayanılarak tespit edilmektedir.
- *İkmalen vergi tarhında* daha önce yapılan bir tarhiyat vardır. Bu tarh sonucunda eksik hesaplanmış olan matrah farkı üzerinden yeniden tarhiyat yapılır. *Resen vergi tarhında* ise daha önce yapılan bir tarh işlemi vardır veya yoktur. Burada matrahın defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere dayanılarak tespit edilememesi durumunda takdir komisyonu kararlarına veya inceleme raporlarına göre yapılan bir tarhiyat söz konusudur. [166]

---

[165] Hasan Hüseyin Bayraklı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, No:8, Afyon 1997, s.61; Nurettin Bilici, *a.g.e.*, 31. Baskı, s.81

[166] Nurettin Bilici, *a.g.e.*, 31. Baskı, s.80

4. Verginin Tebliği

Vergi hukukunda vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında hukuki bir ilişki vardır ve bu ilişki gereği karşılıklı bazı hak ve ödevler doğmaktadır. Mükellefin bu hak ve ödevleri yerine getirebilmesi için yapılan işlemlerden haberdar olması gerekir. Öyle ki idarece yapılan tarhiyat sonucu ortaya çıkan vergi borcunun mükellef tarafından kabul edilip ödenebilmesi ya da mükellefin bu borca karşı hukuki yollara başvurabilmesi için bu borçtan haberdar olmasının gerekliliği bunun en açık örneğidir. Eğer idare tarafından gerekli bildirim zamanında ve usulüne uygun bir biçimde yapılmaz ise iki taraf için de olumsuz sonuçlar doğabilmektedir. İşte bu kapsamda söz konusu olumsuz sonuçların önüne geçilerek olası kayıpların önlenmesi için mükellefin ya da sorumlunun vergilendirme ile ilgili işlemlerden haberdar edilmesine tebliğ denilmektedir. Vergilendirme sürecinin önemli aşamalarından biri olan tebliğ, süreç içinde tarh işleminden sonra gelmektedir. Tarhiyat sonucu belirlenmiş olan vergi borcu tebliğ işlemi ile daha somut bir yapıya büründüğünden mükellef açısından vergi borcu iyice belirgin bir hale gelir. Bu yönüyle tebliğ işlemi, tarh işlemi ile tahakkuk işlemi arasında adeta bir köprü vazifesi görmektedir. Özetle vergi borcunun ödenebilir hale gelmesi ve idari ve yargısal sürelerin başlangıcında belirleyici unsur olmasından dolayı tebliğ, vergi hukukunun önemli konularından biridir.[167]

Vergi Usul Kanununun 21. maddesi ise tebliği, *"...vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*" şeklinde tanımlamaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususlar tebliğin konusunu oluşturur ve tebliğin hüküm ifade edebilmesi için bu hususların yetkili makamlar tarafından, ilgililere yazılı olarak bildirilmesi gerekir. İfadede geçen ***hususlardan*** kasıt ise (tahakkuk fişi dışında) vergilendirme süreciyle ilgili, hüküm ifade eden bütün belge ve yazılardır.[168] Bu belge ve yazılara örnek olarak

[167] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.106-107; Yako Gökay, "*Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*", Boyut Yayıncılık, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksek Okulu, İstanbul, Eylül 1994, s.63

[168] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.93

ihbarnameler, düzeltme ve yoklama fişleri, ödeme emirleri, inceleme raporu ve tutanakları gösterilebilir.[169]

a. Tebliğ Yapılacak Kimseler

Tebliğ kanunilik ilkesi gereği yalnızca Vergi Usul Kanununda belirtilen yöntemler ve süreler içinde, VUK'nun 94. ve izleyen maddelerinde sayılan kişilere yapılabilir. [170] Kanunun 94. maddesinde tebliğin, "*mükelleflere, onların kanuni temsilcilerine, genel vekillerine veya aleyhine vergi cezası kesilen gerçek veya tüzel kişilere"* yapılacağı belirtilmiş olup, izleyen maddelerinde ise ayrıntılı bir şekilde tebliğ yapılacak kimselere ve bunlara ilişkin tebliğ esaslarına değinilmiştir. [171] Tebliğin esas itibariyle, tebligatın konusunu oluşturan hukuki işleme karşı yasal yollara başvurabilecek kişilere yapılması gerekir.[172]

b. Tebliğ Usulleri

Hukukumuzda tebligat, kanunlardaki özel hükümler saklı kalmak üzere, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre yapılır, ancak vergilendirme ile ilgili tebliğler Vergi Usul Kanunu'na tabidir. Yani VUK kapsamındaki vergilerin tarh ve tahsili aşamasındaki tebliğler VUK'nda yer alan tebligat hükümlerine göre yapılmaktadır. Bu özel düzenlemenin sebebi vergilendirme işleminin, kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilişkili olmasıdır. Ancak VUK'nda hüküm bulunmayan dolayısıyla VUK'na göre yapılamayan tebliğlerin Tebligat Kanununa göre yapılması da mümkündür.[173]

---

[169] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.108
[170] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.129
[171] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.94
[172] Ahmet Ozansoy, "Vergi Hukukunda Tebligat Usulü", *http://www.ahmetozansoy.com/dokumanlar/20130803__4892389178.pdf*, Mayıs 2013, s.17, (03.05.2015)
[173] Gös. yer

Vergi Usul Kanununa göre tebliğ usulleri şunlardır:

- Posta ile Tebliğ Usulü (*VUK m.99-102*)
- İlan Yolu ile Tebliğ Usulü (*VUK m.103-106*)
- Memur Vasıtası ile Tebliğ Usulü (*VUK m.107*)
- Elektronik Ortamda Tebliğ Usulü (*VUK m.107/A*)
- Daire ve Komisyonlar Aracılığı ile Tebliğ Usulü (*VUK m.93*)

c. Hatalı Tebliğler

Tebliğ işleminin usulüne uygun olarak yapılması ve tebliğ edilen belgelerin sağlıklı bir biçimde düzenlenmesi vergi hukuku yönünden büyük önem taşımaktadır. Aksi halde vergi alacağının tahsil edebilmek güçleşeceği gibi vergi dairesi ile mükellefler arasında bir takım uyuşmazlıklar da çıkabilecektir.[174] Vergi Usul Kanununun 108. maddesi, tebliğ olunan belgelerin, esası etkilemeyecek şekil hatalarından dolayı hukuksal niteliklerini kaybetmeyeceklerini belirtmiştir. Ancak vergi ihbarı hakkındaki belgelerde "*mükellefin adının, verginin türünün veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması*" halinde belge hukuki açıdan hükümsüz olacağından yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.[175] Tebliğ usulünde de, mükellefin adresi bilindiği halde ilanen tebliğ yapılmış olması gibi, bazı hatalar yapılmış olabilir. Bu şekildeki usulsüz tebliğler için ise yargı yoluna başvurmak gerekir.[176]

5. Verginin Tahakkuku

Vergi Usul Kanununun 22. maddesinde yapılan tanımlamaya göre, verginin tahakkuku, *"tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir"*. Tarh işlemi sonucunda miktar olarak saptanan vergi borcu, tahakkuk işlemi sonucunda ödenecek duruma gelmektedir. Ancak VUK'nun bu tanımından verginin hangi anda tahakkuk ettiğini ya da ödenmesi gereken bir aşamaya geldiğini

[174] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.111-112
[175] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.108
[176] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s. 112

anlayabilmek mümkün olmamakta ve tebliğ edilen bir verginin tahakkuk ettiği gibi bir anlam da ortaya çıkmaktadır.[177]Ayrıca, bir verginin tahakkuk etmiş olması, o verginin mutlaka ödeneceği anlamına da gelmemektedir. Yani tahakkuk etmiş bir vergi henüz kesinleşmiş bir nitelik taşımamaktadır.[178]

Bilindiği gibi tarh işlemi vergi idaresinin tek yanlı bir işlemidir ve bu işlemler her zaman doğru olmayabilir. Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak, vergi dairesince yapılan tarhiyattan tebliğ işlemi ile haberdar edilen mükellefler, söz konusu vergi borcunu ödemek yerine yapılan tarh işlemine karşı itiraz hakkına da sahiptirler.[179] Mükellefin vergiye karşı hiçbir itirazının olmaması durumunda, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olan dava açma süresi sona erdikten sonra vergi borcu kendiliğinden tahakkuk etmektedir.[180] Mükellefin borcu kabul ederek 30 günlük dava açma süresini beklemeden ödeme yolunu seçmesi halinde ise tahakkuk ve tahsil aşamaları birleşmiş olur.[181] Buna karşın mükellefler, tebliğ edilen vergi borcunu ödemek yerine, itiraz haklarını kullanarak süresi içinde dava açabileceği gibi, daha sonra inceleyecek olduğumuz birtakım idari yollara da başvurabilmektedirler. Vergi borcunun mükelleften istenebilmesi için itiraz sonucunun beklenmesi ya da süresi içinde itiraz edilmemiş olması ile borcun kendiliğinden istenebilir hale gelmesi gereklidir. Bu durumda vergi borcu ödenecek safhaya gelir yani kesinleşir. Bu ince çizgi verginin tahakkuku ile verginin kesinleşmesi arasındaki sınırı belirlemektedir. İdarenin, vergilendirmenin kanuniliği ilkesi gereği, kendi benimseyeceği bir tahakkuk yöntemi ile vergi borcunu kesinleştirmesi de söz konusu değildir.[182]

---

[177] Yako Gökay, *a.g.e.,* s.67; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s. 113
[178] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.,* s.59
[179] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.67
[180] Hilmi Uysal, *a.g.e.,* s.33
[181] Özhan Uluatam, *a.g.e.,* s.132
[182] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.59; Ersan Öz, *a.g.e.,* s.129

a. Tahakkuk Şekilleri

(1) Beyan Üzerine Tarh Edilen Vergilerde Tahakkuk

Beyana dayanan vergilendirmede mükelleflerin beyanı esas olarak alınıp doğru varsayıldığından, ödenecek vergi miktarı bakımından bir kuşkuya yer kalmamaktadır. Dolayısıyla tarh işlemi ile birlikte tahakkuk fişi de kesilmektedir. Yani daha önce de belirttiğimiz gibi, beyana dayanan vergilerde tarh işlemi ile tahakkuk işlemi aynı anda gerçekleşmektedir. Ayrıca mükelleflerin beyan ettikleri tutarlara karşı dava açma hakları da bulunmadığından, verginin tahakkuku ve kesinleşmesi de aynı anda gerçekleşmektedir. Buna karşın, mükellefler *ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi* veya *vergi hatalarının bulunması* durumlarında, kendi beyanlarına karşı da dava açabilmektedirler.[183]

(2) İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Edilen Vergilerde Tahakkuk

Daha önce de belirttiğimiz gibi, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların sonucunda, tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnameleri düzenlenerek mükelleflere tebliğ edilir. Mükellefler de tebliğ edilen bu ihbarnamelere karşı 30 gün olan dava açma süresi içinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilmektedirler. Açılan davanın mükellefin aleyhine sonuçlanması ya da otuz günlük sürenin geçmesi durumunda ise vergi borcu tahakkuk etmiş olacaktır.[184]

6. Verginin Tahsili

Verginin tahsili kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde ise ***"Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir"*** şeklinde tanımlanmaktadır. Kanunda yapılan bu tanımlama verginin tahsilinin ne olduğundan çok verginin ödenmesiyle ilgili yapılmış bir tanımlamadır diyebiliriz. Somut ve sübjektif bir vergilendirme işleminde, vergiyi doğuran olay ile oluşan vergi ödevi ilişkisi vergi

---

[183] Yako Gökay, *a.g.e.,* s.67; Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.,* s.59
[184] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.114-115

borcunun ödenmesi ile sona erer. Tahsil işlemi yani ödeme ile bu ilişkiden doğan vergi borcu (alacağı) da ortadan kalkmış olur.[185]

Tarh işleminde yetkili olan vergi dairesi tahsil işleminde de yetkilidir. Vergilendirme süreci içerisinde tahakkuk aşamasından sonra gelen verginin tahsili aşaması, tahakkuk işleminin aksine idari bir işlem niteliğindedir. Bu nedenle mükellefler, vergi dairesi tarafından tahsil işlemi sırasında yapılan hata ve yanlışlara karşı idari veya yargısal yollara başvurabilme hakkına sahiptir.[186]

Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk işlemleri Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olmasına karşılık, verginin tahsili ile ilgili ayrıntılar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Diğer bir ifade ile VUK, verginin ödeneceği daireyi ve ödeme zamanını göstermesine karşılık, vergi borçlarının ödenme şeklini, ödemenin süresi içinde yapılmaması halinde cebren (zorla) tahsil edilmesini ve ödemenin ispatını 6183 sayılı AATUHK ayrıntılı olarak göstermektedir. Her vergi kanununda ilgini verginin tahsiline ilişkin bazı özel hükümler bulunsa da, vergi sistemimizde tahsil aşamasını düzenleyen asıl kaynak AATUHK'dur. Bu kanun kural olarak cebren tahsil aşamasını düzenlemekle birlikte cebren tahsil aşamasından önceki ödeme aşamasına ilişkin birtakım hükümleri de barındırmaktadır. [187]

Bu kapsamda AATUHK'un 102. maddesine göre para cezalarına ait özel kanunlardaki zamanaşımı hükümleri saklı kalmak kaydıyla, amme alacaklarının (konumuz itibariyle vergi alacaklarının) vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde tahsil edilmeyen vergi alacakları zamanaşımına uğradığı için idarenin bu alacağı talep etme yetkisi de ortadan kalkar. Buna karşın, zamanaşımı süresinden sonra mükellefler tarafından rızaen yapılacak ödemeler idare tarafından kabul edilmektedir.

---

[185] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.23; Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.60; Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.108
[186] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.108-109
[187] Yako Gökay, *a.g.e.*, s.71; Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.108

[188] Diğer bir ifadeyle, vergi alacağını talep etme yetkisi zamanaşımı süresiyle sınırlıyken, vergi alacağını tahsil edebilme yetkisi bakidir.[189]

a. Ödemenin Yapılacağı Yer ve Ödeme Şekli

Vergi borcunun esas olarak, mükelleflerin ilgili vergi bakımından bağlı oldukları vergi dairelerine ödenmesi gerekmektedir. Ancak ödemeler, farklı vergi dairelerine de yapılabileceği gibi, vergi daireleri dışında banka veya posta idareleri aracılığıyla da yapılabilmektedir. Banka ve posta idareleri aracılığıyla yatırılan paralar havale yoluyla ilgili vergi dairesine gönderilmektedir.[190] Ödemeler nakden yapılabileceği gibi, çek keşide edilerek de yapılabilmektedir.[191]

Ödemenin yapılacağı yer konusunda Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 39. Maddesinde "*özel kanunlarda ödeme yeri gösterilmemiş kamu alacaklarının borçlunun ikametgâhının bulunduğu yerdeki tahsil dairesine yani vergi dairesine ödeneceği*" belirtilmiştir. Ancak VUK özel bir kanun niteliği taşıdığından, vergi borçları bakımından VUK hükümleri öncelikli olarak uygulanmaktadır.

b. Ödeme Zamanı

Vergilendirmenin kanuniliği ilkesi gereği vergiler kanunla doğmaktadır ve her verginin kendi kanununda gösterilmiş ödeme süreleri vardır. VUK'nun 111. maddesine göre "*vergilerin kanunlarında gösterilen bu süreler içinde ödeneceğini ve ödeme süresinin son gününün verginin vade tarihi olduğunu*" belirtmektedir. İlgili vergi kanunlarında belirtilen ödeme zamanları genellikle gün olarak değil, dönem şeklinde belirtilmektedir. Buna ek olarak VUK'nun 112. maddesinde özel ödeme zamanlarına ilişkin hükümler de ayrıca düzenlenmiştir.

---

[188] "6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 8469, 28.07.1953, m.102

[189] Emre Akın, "Vergi Hukukunda Tahsil Zamanaşımı", *http://www.vmhk.org.tr/vergi-hukukunda-tahsil-zamanasimi/*, 05.01.2015, (01.07.2016)

[190] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.110; 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun, m.41

[191] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.60

Buna karşın, her kamu alacağı açısından ödeme zamanını ilgili kamu alacağının düzenlendiği kanunda bulamayabiliriz. Bu gibi kendi özel kanunlarında ödeme zamanına ilişkin bir düzenleme yapılmamış olan kamu alacaklarının AATUHK gereğince borcun tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.[192] Tüm bunlara ek olarak, vergi kanunlarında belirtilmiş olan ödeme süreleri mücbir sebep, zor durum, ölüm hali veya öngörülen bazı durumlarda VUK veya diğer kanunların hükümleri gereğince uzayabileceği gibi, kanunun verdiği yetkiye dayanarak belirtilen sınırlar çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından da uzatılabilmektedir.[193]

(1) Vergi Borcunun Zamanında Ödenmemesinin Sonuçları

Vergi borcunun ilgili kanunda belirtilen vade tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir. Vergilendirmeden doğan alacak ve borç ilişkisi, taraflardan birinin vergi idaresi olmasından dolayı kamusal nitelikte olduğundan, ödeme süresinin sona ermesiyle birlikte vergi kanunlarının mükellefler hakkında öngördüğü cezai yaptırımlar kendiliğinden işler hale gelir.[194]

Buna göre, tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş kamu alacaklarının süresi içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden ödemenin yapıldığı güne kadar geçen süreler hesaplanarak AATUHK'un 51. maddesi gereğince aylık %1,40 oranında (19.10.2010 tarihinden itibaren)[195] ***gecikme zammı*** uygulanır. Gecikme zammı ödemenin geciktiği her ay için, ay kesirleri dikkate alınıp günlük olarak hesaplanmaktadır. Verginin eksik veya geç tahakkuk edilmesine sebebiyet verilmesi halinde ise verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar VUK'nun 112. maddesi gereğince gecikme zammı oranında (aylık %1,40) ***gecikme faizi*** uygulanır. Gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmamakta, hesaplamalar aylık olarak yapılmaktadır. Her iki uygulamanın da temel amacı vergi alacağından mahrum kalınan zamanın karşılığını almak ve paranın zaman değerini

---

[192] 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun, m.37

[193] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.111

[194] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.127

[195] "12.10.2010 tarih ve 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:27734, 19.10.2010

korumaktır. Gecikme zammı tüm kamu alacakları için uygulanırken gecikme faizi yalnızca ikmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergilere ilişkin olarak uygulanabilmektedir. Vadesinde ödenmemiş olan vergi ziyaı cezası için gecikme zammı uygulanırken, diğer cezalarda ise uygulanmamaktadır.[196]

Tahakkuk işlemleri tamamlanarak kesinleşen vergi borcu, çoğu kez vergi borçlusunun gönüllü ödemesiyle ortadan kalkar. Nitekim burada bahsi geçen sonuçlar da kanunen geçerli olan sürelerin dışında yapılan ödemelerin sonuçlarıdır. Ancak kimi zaman vergi borçlusu tarafından ilgili vergi borcu vadesinde ya da vadesinden sonra ödenmemektedir. Bu durumda ise alacaklı olan vergi dairesi tarafından VUK ve AATUHK'da ayrıca düzenlenmiş olan ***cebren yani zorla tahsil (vergi icrası)*** işlemi uygulanmaktadır.[197]

B. VERGİ DAİRESİNCE KESİLEN CEZALAR

Vergi ilişkisi de bir toplumsal ilişkidir ve toplumsal düzenin bir parçasını oluşturmaktadır. Toplumsal düzenin korunması adına da vergi ilişkisinin taraflarından biri olan mükelleflere bazı kurallar getirilmiştir. Bu kurallar aracılığıyla mükelleflere süresi içinde beyanname vermeleri ve vergilerini zamanında ödemeleri; bazı defter ve belgeleri tutmaları, saklamaları, bozmamaları; vergi idaresini yanıltıcı işlem ve eylemlerde bulunmamaları gibi birçok konuda emredici hükümler getirilmiştir. Zira bu kurallara uyulmaması halinde vergi kaybı ortaya çıkarak devletin mali yönden zarara uğraması ve kamu düzenin bozulması söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda, vergi kanunlarına aykırı, farklı yapı ve sonuçlara sahip olan eylem ve işlemlerin tümüne vergi suçu denilmektedir.[198]

Kısaca, devletin hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar olarak nitelendirebileceğimiz vergi suçlarına ilişkin olarak vergi mevzuatımız kapsamında birtakım cezalar da öngörülmüştür. Bu cezalar ile vergi yasalarındaki yükümlülüklerin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesi ve vergi

---

[196] 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun, m.51; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112; Vergi Gecikme Faizi Hesaplama, *https://www.hesaplama.com/vergi-gecikme-faizi-hesaplama*

[197] Özhan Uluatam, *a.g.e..*, s.138, s.142

[198] Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 20. Baskı, 2015, s.165-166

kaybının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Vergi ceza hukukuna ilişkin kurallar esas olarak vergi ödevi ilişkisinin gereklerinin yanı sıra, ceza hukuku ilkeleri de göz önüne alınarak vergi usul kanununda düzenlenmiştir.[199]

Buna göre, VUK'nun 331. maddesinde vergi cezaları, vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere iki grupta toplamıştır. Vergi cezaları adı altındaki birinci grupta ***vergi ziyaı cezası*** ile ***genel (usulsüzlük) ve özel usulsüzlük cezaları*** yer almaktadır. Bu cezalar vergi dairesi tarafından verilmektedir. VUK'nun öngördüğü diğer cezalar ise ceza hukuku anlamında suç teşkil eden ***kaçakçılık (vergi kaçırma), mükelleflerin özel işlerini yapma*** ve ***vergi gizliliğinin (mahremiyetinin) ihlali*** gibi suçlara uygulanan cezalardır. Bunlara ilişkin uygulanacak cezai yaptırımlar ise adli yargının görev alanına girmektedir.[200]

Çalışmamız süresince geçecek kavramlardan biri olan kaçakçılık suç ve cezaları VUK'nun 359. maddesinde sıralanmış olup, mükelleflerin kasıtlı olarak vergi kaybına yol açan eylem ve işlemleri ile bunlara ilişkin olarak uygulanacak cezalardan oluşmaktadır. Kanunda kaçakçılık suçları olarak nitelendirilen fiillere ilişkin olarak hem üç kat vergi ziyaı cezası kesilmekte hem de vergi suçu raporu yazılarak durum Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmektedir. [201]

Bu kapsamda, adli yargının görev alanına giren suç ve cezalara ilişkin daha fazla ayrıntıya girmeden vergi dairelerince kesilen cezalara ana hatlarıyla değineceğiz.

1. Vergi Ziyaı Cezası

Vergi ziyaı kavramı "*mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini süresi içinde yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri nedeniyle, vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini*" ifade eder. Gerçek dışı beyanlar veya diğer birtakım yollarla tahakkukun eksik

---

[199] Tahsin Torunoğlu, *Vergi İncelemesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2010, s.38

[200] Sadık Kırbaş, *a.g.e.,* 20. Baskı, s.168-169; Tahsin Torunoğlu, *a.g.e.,* s.39

[201] Sami Pınarbaşı, "Vergi Kaçırmanın Dayanılmaz Hafifliği", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:93, Eylül 2011

yapılmasına veya verginin haksız yere iade edilmesine neden olmak da vergi ziyaı hükmündedir. Verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi, tamamlanması veya haksız iadenin geri alınması da vergi ziyaının kesilmesine engel teşkil etmemektedir. Buna göre, vergi ziyaına neden olan mükellefler hakkında ziyaa uğratılan verginin ***bir katı tutarında***, vergi ziyaına VUK'nun 359. maddesindeki kaçakçılık suçu kapsamında belirtilen fiillerle neden olunması durumunda ***üç katı tutarında***, bu fiillere iştirak edilmesi durumunda ise ***bir katı tutarında*** vergi ziyaı cezası kesilmektedir. Takdir komisyonuna sevk edilmesinden veya vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilenler hariç olmak üzere, zamanında verilmeyen beyannameler için kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ise ***yüzde elli oranında*** uygulanmaktadır. [202]

Ancak burada, VUK'nun 359. maddesinde sayılan eylem ve işlemlerin oluşması halinde vergi zıyaının meydana gelip gelmediğine bakılmaksızın bu eylem ve işlemlerin adli yargıya taşınarak cezai yaptırıma konu olacağını da belirtmemiz gerekir.[203]

2. Genel ve Özel Usulsüzlük Cezaları

Usulsüzlük kavramı, vergi kanunlarının şekil ve usul hükümlerine uygun olarak hareket edilmemesini ifade eder. Vergi ziyaında "vergi kaybı" öğesi bulunduğundan vergi ziyaına sebebiyet veren fiiller devlet hazinesini zarara uğratmaktadır. Buna karşın usulsüzlükte henüz bir vergi kaybı meydana gelmediğinden devlet hazinesi zarara uğratılmamıştır. Burada söz konusu olan, vergi kanunlarının şekil ve usul hükümlerine uyulmaması nedeniyle vergi kaybına uygun bir ortam yaratılmış olmasıdır. Vergi Usul Kanununda usulsüzlükler, genel usulsüzlükler olarak da tabir edilen "*birinci ve ikinci derece usulsüzlükler*" ile "*özel usulsüzlükler*" olmak üzere iki grup halinde düzenlenmiştir. Usulsüzlük hallerini incelemeden önce kanuna göre cezayı gerektiren bir fiilin aynı zamanda hem

[202] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.341, m.344

[203] Ercan Ay, *Vergi Suç ve Cezaları*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s.77

usulsüzlük, hem de vergi ziyaı cezası kapsamında olması halinde bu cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırının kesileceğini de belirtmemiz gerekir.[204]

Genel usulsüzlükler, yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, fiillerin ağırlığına göre belirlenmiş bir şekilde iki derece üzerinden tek tek sayılmıştır.[205] Bu fiillere ilişkin olarak şu örnekler verilebilir:

- *Birinci derece usulsüzlük örnekleri*: Tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması; beyannamelerin zamanında verilmemesi; kayıt ve belgelerin eksik, usulsüz veya karmaşık olması; işe başlamanın zamanında bildirilmemesi.[206]

- *İkinci derece usulsüzlük örnekleri*: Vergi karnesinin zamanında alınmamış olması; beyanname, bildirim, evrak ve belge düzeninin şekil ve içerik şartlarına aykırı olması; gerekli evrak ve belgelerin mevcut olmaması veya sunulmaması; işe başlama dışındaki yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması.[207]

Genel usulsüzlükler için uygulanacak cezalar VUK'nun sonuna eklenmiş olan "*Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel*" üzerinde maktu olarak (sabit bir tutar şeklinde) gösterilmiştir. Cetvelde yer alan cezalar usulsüzlük fiillerinin dereceleri ve mükelleflerin niteliklerine göre değişiklik göstermektedir. Usulsüzlük fiilinin re'sen takdir ile ortaya çıkarılması halinde, cetvelde yazılı ceza tutarının iki katı hesaplanarak uygulanmaktadır. [208] [209]

Özel usulsüzlükler ve bunlara uygulanan cezalar, genel usulsüzlükler ve cezalarından tamamen farklıdır. Özel usulsüzlük cezaları vergi sisteminin işleyişi açısından önem arz eden fiiller için öngörülmüştür. Bu nedenle özel usulsüzlük

---

[204] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.211-212; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.336, m.351, m.352
[205] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.212
[206] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.352
[207] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.352
[208] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.150
[209] ***Cetvelde yer alan ceza miktarları maktu olduğundan, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Mükerrer m.414)

cezaları genel usulsüzlük cezalarına göre daha yüksek tutarlarda belirlenmiştir. Genel usulsüzlüklerde olduğu gibi, özel usulsüzlük olarak sayılan fiiller de ilgili kanun maddelerinde tek tek sayılmıştır. Ancak genel usulsüzlük cezalarının aksine, özel usulsüzlük hallerine ilişkin olarak kesilecek cezalar ayrı bir cetvel üzerinden değil, özel usulsüzlük halleri olarak belirtilen fiillerle birlikte aynı kanun maddesi içinde yer almaktadır.[210] Bu fiillere ilişkin olarak şu örnekler verilebilir:

- Tüketicilerin fatura ve benzeri belgeleri almamaları; vergi kimlik numarası kullanılmadan işlem yapılması; vergi levhasının asılmaması; muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına uyulmaması; işlemlerin süresi içinde kayıt edilmemesi; tutulması zorunlu olan defterlerin işyerinde bulundurulmaması; vergi yoklaması yapan memurların dur ikazına uyulmaması; vergi inceleme memurlarına yardımcı olunmaması.[211]

C. VERGİ İSTATİSTİKLERİ

Çalışmamız kapsamında buraya kadar vergilendirme sürecine ilişkin birtakım bilgilere yer vererek araştırmamız süresince sıklıkla geçecek konular olan vergilendirme ve ceza kesme işlemlerine ilişkin incelemelerde bulunduk. Bu doğrultuda aşağıda, konunun daha iyi anlaşılması ve araştırmamızın ilerleyen kısımlarında yapacağımız değerlendirmelerin daha objektif olması açısından, vergi incelemeleri ile birlikte vergi tahakkuk ve tahsilâtlarına ilişkin bazı istatistikî verilere yer verilmiştir.

Veriler Türkiye genelinde yapılan vergi inceleme sonuçları ile Türkiye geneli ve Edirne iline ait vergi tahakkuk ve tahsilât miktarlarından oluşmaktadır. Ancak bilindiği üzere, vergi inceleme görevi vergi müfettişleri için asli bir görev niteliğinde iken, Kanunda bahsi geçen diğer denetim kadroları açısından ise gerektiğinde kullanılacak bir yetki niteliğindedir. Bu nedenle vergi incelemelerine ilişkin yapacağımız değerlendirmelerde, diğer denetim memurlarınca yapılan istisnai

---

[210] ***Maktu özel usulsüzlük cezaları da, genel usulsüzlük cezaları gibi her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Mükerrer m.414)

[211] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.353

incelemelerden ziyade, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemelerine ilişkin veriler dikkate alınmıştır.

1. Vergi İnceleme İstatistikleri

Daha önce de değindiğimiz üzere, 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı KHK ile birlikte mevcut sistemdeki birçok denetim kadrosu vergi müfettişi (*vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı*) unvanı altında birleştirilerek vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve belirlenen politika ve stratejilere göre VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemelerini yapmak amacıyla,

- ***A Grubu:*** Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- ***B Grubu:*** Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- ***C Grubu:*** Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- ***Ç Grubu:*** Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı,

şeklinde örgütlenen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.[212]

Yapılan bu değişikliğin ardından VUK'nun 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olan denetim kadrosu vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru (defterdar) veya vergi dairesi müdürlerinden oluşacak şekilde hüküm altına alınmıştır. Ayrıca yine aynı madde hükmüne göre, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da her hal ve takdirde vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmıştır.[213]

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ile birlikte vergi incelemelerinin konusunda uzmanlaşmış bir kadro eliyle iş bolümü gözetilerek yürütülmesi ve böylece tek çatı altında, etkin bir vergi denetim sisteminin oluşturması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda vergi incelemeleri **esas olarak**; objektif,

---

[212] "646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 27990, 10.07.2011, m.20, Ek m.32

[213] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.135

risk analizine dayalı, gelir politikaları başta olmak üzere tüm makroekonomik hedeflere uyumlu olarak VDKB bünyesinde kurulan Grup Başkanlıklarında görevli vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir.[214]

Vergi Denetim Kurulu tarafından her yıl, kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında ilgili kurumlarla işbirliği yapılarak, yazılı basın takip edilerek ve risk analiz çalışmaları yapılarak kayıt dışı faaliyette bulunma riski taşıyan sektörler tespit edilmektedir. Bu çalışmalar sonucunda Grup Başkanlıkları tarafından elde edilen veriler değerlendirilerek incelemesi uygun görülen sektörler nezdinde vergi incelemeleri yapılmaktadır. Bahsi geçen risk analizinde ise belirlenen kriterlere göre mükelleflere ilişkin veriler üzerinden risk analizi yapılmakta ve bu kriterlerden sapma gösteren mükellefler riskli mükellefler olarak değerlendirilerek vergi incelemesine tabi tutulmaktadır. Analiz yapılırken mükelleflerin elektronik ortamda kendi sistemlerinde bulunan bilgileri dışında bankalar, SGK, tapu, gümrük idaresi gibi kurumlardan toplanılan veriler de kullanılmaktadır. İncelenecek mükelleflerin belirlenmesinde gelir politikaları doğrultusunda hazırlanan eylem planlarının da etkisi oldukça yüksektir. İlgili eylem planlarına ilişkin olarak Kurula verilen görevler doğrultusunda her yıl Kurul tarafından belirlenen sektör ve mükellefler üzerinde vergi inceleme faaliyetleri yürütülmektedir. Ayrıca, ihbar ve şikâyetler; kamu kurum ve kuruluşlarından doğrudan veya dolaylı olarak gelen inceleme talepleri; denetimler sırasında ortaya çıkan inceleme talepleri doğrultusunda da vergi incelemeleri yapılabilmektedir. Buna karşın, haklarında ihbar veya şikâyet olmaması veya risk analizi neticesinde riskli bulunamamaları halinde dahi mükelleflerin vergi incelemesine tabi olabilmeleri mümkündür.[215] Bu kapsamda, belirlenen sektör ve mükellefler üzerinde vergi denetim kurulunca yapılan vergi incelemelerinin sonuçları her yıl kurum tarafından yayınlanan faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuyla paylaşılmaktadır.

---

[214] Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *2015 Yılı Faaliyet Raporu*, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf , (14.09.2016), s.15, s.27

[215] As/Nexia Türkiye, *Maliye İncelenecek Mükellefi Nasıl Seçiyor?*, http://nexiaturkey.com.tr/content/maliye-incelenecek-mukellefi-nasil-seciyor,9.02.2015, (17.06.2016); Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.4; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *2015 Yılı Faaliyet Raporu…*, (14.09.2016), s.18, s.41, s.49

Yayınlanan faaliyet raporlarından derlenen verilere göre ilk olarak vergi inceleme faaliyetlerini yürüten vergi müfettişi sayılarına ilişkin incelemelerde bulunulacak olup daha sonra ise Vergi Denetim Kurulu tarafından yürütülen vergi inceleme faaliyetlerinin sonuçları ilgili başlıklar altında incelenecektir.

a. Vergi Müfettişi Sayıları

Tabloda 2012-2015 yılları itibariyle Vergi Denetim Kuruluna bağlı Grup Başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişi (vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettişi yardımcısı) sayılarının değişimi yer almaktadır.[216] Veriler ilgili yılın 31 Aralık tarihindeki *dolu kadro sayıları* ile komisyon çalışmaları, idari görev, yurtdışında bulunma, eğitim, ücretsiz izin, yetki ve benzeri hususlar dikkate alınarak hesaplanan *aktif iş gücü sayılarından* oluşmaktadır.

Tablo 4: Vergi Müfettişi Sayıları (2011-2015)

YILLAR	VERGİ MÜFETTİŞİ SAYILARI (A-B-C-Ç Grup Başkanlıkları Toplamı)							
	Vergi Başmüfettişi		Vergi Müfettişi		Vergi Müfettiş Yardımcısı		TOPLAM	
	Kadro	Aktif	Kadro	Aktif	Kadro	Aktif	Kadro	Aktif
2012	367	249	2.502	2.020	1.889	1.621	4.758	3.890
2013	328	192	2.714	2.357	2.508	1.960	5.550	4.509
2014	295	198	3.121	2.623	5.796	1.112	9.212	3.933
2015	288	190	3.555	2.795	5.361	1.066	9.204	4.051

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2012-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi müfettişi sayılarını incelediğimizde, 2012 yılında 367 vergi başmüfettişi, 2.502 Vergi Müfettişi ve 1.889 vergi müfettiş yardımcısı olmak üzere toplam 4.758 denetim

[216] ***GİB bünyesinde çalışan kadroların VDK'na aktarılması 2011 yılında gerçekleştiği için, 2011 yılına ait veriler VDK tarafından yayımlanmamıştır.***

memuruna sahip olan Vergi Denetim Kurulunun, son üç yıl boyunca yaptığı alımlarla toplam dolu kadro sayısını 2015 yılında yaklaşık %93 oranında arttırarak bu sayıyı neredeyse iki katına çıkarttığı görülmektedir. Daha önce **Tablo 1** üzerinden incelediğimiz verilere göre, son dört yılda faal mükellef sayısında gerçekleşen yaklaşık %10'luk artışa karşılık toplam müfettiş sayısında yaşanan %93'lük artışın oldukça olumlu bir değişim olduğunu ve müfettiş başına düşen mükellef sayısını düşürerek denetimlerin etkinliğini artıracağını söylemek mümkündür. Zira Maliye Bakanlığının 2012 yılında konuya ilişkin olarak açıkladığı hedefi de vergi müfettişi sayısını orta vadede 12 bine çıkartarak mükellef başına düşen müfettiş sayısını arttırmaktır. Bu nedenle artış seyrinin, Bakanlığın hedefiyle de örtüştüğünü söyleyebiliriz.

Verileri aktif iş gücünü temel alarak incelediğimizde ise son dört yıldaki en yüksek seviyeye 4.509 aktif vergi müfettişi sayısı ile 2013 yılında ulaşıldığı görülürken, 2014 yılında ise bu sayıda bir düşüş yaşanarak 3.933'e gerilediği ancak 2015 yılında yeniden yükselişe geçerek 4.051 aktif vergi müfettişi sayısına ulaşıldığı görülmektedir.

2014 yılında yaşanan düşüşle ilgili olarak vergi denetim kurulu tarafından yayınlanan faaliyet raporunda şu ifadelere yer verilmiştir:

"*2014 yılında incelenen mükellef sayısındaki azalmanın nedeni yıl içerisinde işe başlayan yaklaşık 4.500 vergi müfettiş yardımcısına verilen eğitimler nedeniyle 2013 yılına kıyasla işgücünün önemli bir kısmının eğitimle görevlendirilmesidir. Mesleğe yeni başlayan Vergi Müfettiş Yardımcılarına görev ve yetki alanlarına giren konularda, yeterli bilgi, ihtisas ve deneyime sahip olmalarını sağlamak için 2013 yılında toplam 8.046 saat ders verilirken, bu süre 2014 yılında 41.063 saat olmuştur. Bu eğitimin büyük bir kısmı tecrübeli Vergi Müfettişleri tarafından verilmiştir."*[217]

[217] Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *2014 Yılı Faaliyet Raporu*, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202014%20Y%C4%B1l%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu_1102.pdf, (14.09.2016), s.38

Bu kapsamda özellikle vergi müfettiş yardımcılarının mesleki birikim ve tecrübelerinin artmasıyla birlikte önümüzdeki dönemlerde incelenen mükellef sayılarında da artış yaşanması beklenmektedir.[218] Bu sayede mükellef başına düşen vergi müfettişi sayısı da artacağından vergi kayıp ve kaçağının önüne geçilmesi konusunda daha etkin bir vergi denetimi sağlanacaktır.

Bu verilere ek olarak, faaliyet raporlarındaki ayrıntılı kadro sayılarına baktığımızda ise kurumun son dört yıldaki toplam kadro sayısının (28.724) yaklaşık %81'inin (23.304) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında çalıştığı görülürken, yaklaşık %10'unun (2.808) ise Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında çalıştığı görülmektedir.

b. Türkiye Genelinde Yapılan Vergi İncelemeleri

(1) Genel Vergi İnceleme Sonuçları

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Vergi Denetim Kurulu tarafından Türkiye genelinde gerçekleştirilen vergi incelemelerinin sonuçları yer almaktadır.

[218] Fikret Çetinkaya, "2015 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları Ne Söylüyor?", *http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=568*, 30.03.2016, (16.10.2016)

Tablo 5: Genel Vergi İnceleme Sonuçları (2011-2015)

YILLAR	Faal Mükellef Sayısı*1	İncelenen Mükellef Sayısı	Vergi İnceleme Oranı	Öngörülen	
				Vergi Tutarı	Ceza Tutarı*2
2011	2.367.721	16.267	**% 0,69**	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	2.422.975	46.845	**% 1,93**	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	2.460.281	71.352	**% 2,94**	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	2.472.658	55.284	**% 2,24**	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	2.527.084	58.676	**% 2,32**	9.803.999.983	18.843.082.627

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*1: Faal gelir vergisi mükellef sayıları ile faal kurumlar vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

*2: Kesilmesi öngörülen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

Tablodaki verileri incelediğimizde, faal mükellef sayısında son beş yılda yaşanan sürekli artışa nazaran incelenen mükellef sayısı ve vergi inceleme oranlarının ilk üç yıl boyunca sürekli artarak 2013 yılında en yüksek seviyeye geldiği görülürken, 2014 yılında bu artış seyrinin durarak gerileme yaşandığı ve 2015 yılında tekrar yükselişe geçtiği gözlemlenmektedir. 2015 yılı verilerini temel alarak incelenen mükellef sayısındaki değişimi incelediğimizde ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %6, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %261 gibi oldukça yüksek bir oranda artış yaşandığı görülmektedir. Yaşanan bu değişimin incelemeleri gerçekleştiren vergi müfettişlerine ilişkin olarak **Tablo 4** üzerinden incelediğimiz aktif iş gücü sayısıyla paralel bir seyir izlediğini de söyleyebiliriz.

Esasen, vergi inceleme oranlarının çok yüksek olmasını da beklememek gerekir. Zira vergi inceleme oranlarının gerekenden az olması beyana dayanan vergi sisteminde etkinliğini azaltabileceği gibi, çok yüksek olması da sistemi beyana dayalı

olmaktan çıkararak uzun vadede ekonomide yıkıcı etkiler yaratabilecektir.[219] Bu kapsamda Türkiye'de son beş yılda %0,69 ila %2,94 arasında seyreden vergi inceleme oranlarının dünya geneline bakıldığında makul bir seviyede olduğunu ve vergi müfettiş yardımcılarının mesleki birikim ve tecrübelerinin artmasıyla birlikte önümüzdeki dönemlerde bu oranın daha da artacağını söyleyebiliriz. Örneğin; Amerika Gelir İdaresi (IRS) rakamlarına göre bu oran Amerika'da ortalama %1 seviyelerinde seyretmektedir.[220]

Öte yandan, vergi inceleme oranlarındaki değişimin vergi incelemeleri sonucunda öngörülen vergi ve ceza tutarlarına yansıdığı da açıkça görülmektir. Bu kapsamda, son beş yıldaki en yüksek vergi kaybının 9,8 milyar TL ile 2015 yılında tespit edildiği görülürken, son beş yıldaki en yüksek vergi cezasının ise 19,1 milyar TL ile 2013 yılında öngörüldüğü görülmektedir. Bu tutarlar yalnızca son beş yılın değil, aynı zamanda Cumhuriyet tarihinin de en yüksek seviyeleridir. 2015 yılı verilerini temel alarak öngörülen vergi ve ceza tutarlarına ilişkin bir değerlendirme yaptığımızda ise öngörülen vergi tutarında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %23, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %150 oranında yüksek bir artış yaşandığı görülürken, öngörülen ceza tutarında ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %14, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %188 oranında yüksek bir artış yaşandığı görülmektedir.

Vergi incelemeleri sonucunda öngörülen vergi ve ceza tutarlarına karşı mükelleflere uzlaşma ve yargı yolu gibi bir takım yasal itiraz hakları tanındığından dolayı öngörülen bu tutarların tamamı tahsil edilememektedir. Özellikle yargı yoluna taşınan tarhiyatların parasal açıdan ne kadarının onandığı veya ne kadarının iptal edildiği yönünde herhangi bir istatistik bulunmadığından, incelemeler sonucunda tespit edilen vergi kayıplarının ne kadarının tahsil edildiği de net olarak tespit edilememektedir. İncelenen mükelleflerin bir kısmının kendisiyle temas dahi kurulamayan, kurulsa da tahsilat yapılamayan kişiler olduğunu da hesaba katarsak, vergi incelemeleri sonucunda yapılan tahsilatın toplam vergi tahsilatı içindeki

---

[219] Onur Elele, "Vergi İncelemelerinin Sonuçları", *http://onurelele.blogspot.com.tr/2014/07/vergi-incelemelerinin-sonuclar.html*, (19.10.2016)

[220] Fikret Çetinkaya, "Türkiye'de Vergi İnceleme Oranları ve VDK'nın Artan Etkinliği", *http://www.dunya.com/gundem/turkiyede-vergi-inceleme-oranlari-ve-vdknin-artan-etkinligi-haberi-277250*, 17.04.2015, (19.10.2016)

payının %1 ila %2 civarında olduğu söylenebilir. Ancak burada vergi incelemelerinin asıl amacının bütçe gelirlerini arttırmak değil, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak olduğunun da altını çizmemiz gerekir. Bu bakımdan vergi incelemelerinin bu amaca hizmet ettiği doğrultuda başarılı olacağını söylemek daha doğru olacaktır.[221]

Son beş yılda yalnızca incelenen mükellef sayısının değil, inceleme raporlarıyla tarhiyatı talep edilen vergi ve kesilmesi öngörülen ceza tutarlarında da yüksek artışlar yaşanması, artan vergi incelemelerinin sonuçsuz kalmadığını göstermektedir. Ne ekonomik büyüme ile ne de mükellef sayısındaki artışla tam olarak izah edilemeyecek bu artış oranları, idarenin vergi incelemelerini sayısal olarak artırma yönündeki kararlılığını yansıtmaktadır.[222] Ancak her ne kadar incelemeler sonucunda tespit edilen vergi kayıplarında artış olması göreceli bir başarı olarak değerlendirilse de vergi incelemelerinin mükellefler üzerinde yeteri kadar caydırıcı bir etki oluşturmadığını da göstermektedir. Zira vergi denetiminin doğru bir şekilde uygulanması halinde mükelleflerin vergi kayıp ve kaçağından uzaklaşmaları gerekirken çıkan sonuçlardan da görüleceği üzere incelenen mükellef sayısında yaşanan artışla birlikte tespit edilen vergi kayıplarının da aynı doğrultuda arttığı gözlemlenmektedir. Bu nedenle yaşanan vergi kayıp ve kaçaklarının nasıl tespit edileceği sorusuna ilave olarak bu kayıp ve kaçakların neden yaşandığı sorusu üzerinde de durulması gerektiği açıktır. Dolayısıyla etkili bir inceleme ve denetim mekanizmasının yanında gerek mükelleflerin vergi yükünün azaltılarak adaletli bir şekilde dağıtılması ve vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesi adına gerekse de vergi kanunlarının yeniden gözden geçirilmesi ve cezai yaptırımların artırılması adına yapılacak olan çalışmaların, uzun bir sürece yayılı olan vergilendirme ilişkisinin sağlıklı bir şekilde sürdürülmesi açısından son derece önemli olacağını söylemek mümkündür.

---

[221] Onur Elele, *a.g.k.*, (19.10.2016)

[222] Gös. yer

(a) İncelenen Mükellef Başına Düşen Vergi ve Ceza Yükü

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Vergi Denetim Kurulu tarafından Türkiye genelinde gerçekleştirilen vergi incelemeleri kapsamında incelenen mükellef başına düşen vergi ve ceza yükünün değişimi yer almaktadır.

Tablo 6: İncelenen Mükellef Başına Düşen Vergi ve Ceza Tutarları (2011-2015)

YILLAR	İncelenen Mükellef Sayısı	Mükellef Başına Öngörülen		
		Vergi Tutarı	Ceza Tutarı*	Toplam Vergi ve Ceza Tutarı
2011	16.267	241.357	402.061	643.418
2012	46.845	96.820	187.343	284.163
2013	71.352	119.987	267.503	387.490
2014	55.284	143.610	299.953	443.563
2015	58.676	167.087	321.138	488.225

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Kesilmesi öngörülen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

Tablodaki verileri incelediğimizde, mükellef başına öngörülen vergi ve ceza tutarlarına ilişkin olarak son beş yıldaki en yüksek seviyeye 241.357 TL vergi ve 402.061 TL ceza tutarı ile 2011 yılında ulaşıldığı görülmektedir. Her ne kadar **Tablo 5**'e göre 2011 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda öngörülen vergi ve ceza tutarları son beş yıldaki en düşük tutarlar olsa da, o yılki incelenen mükellef sayısının azlığından dolayı incelemeler sonucunda mükellef başına düşen vergi ve ceza yükü diğer yıllara kıyasla daha yüksek seviyelerde gerçekleşmiştir. 2012 yılında incelenen mükellef sayısındaki artışın da etkisiyle mükellef başına düşen vergi ve ceza yükünde düşüş yaşandığı ve yaşanan bu düşüşle birlikte son beş yıldaki en düşük

seviyeye gelindiği görülmektedir. Takip eden yıllarda ise mükellef başına düşen vergi ve ceza yükünün yeniden artış sürecine girdiği görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise bir önceki yıla kıyasla mükellef başına tarhiyatı öngörülen vergi tutarında yaklaşık %16, mükellef başına kesilmesi öngörülen ceza tutarında yaklaşık %7, toplamda ise yaklaşık %10 oranında bir artış yaşandığı görülmektedir. Benzer bir karşılaştırmayı 2011 yılı ile yaptığımızda ise son beş yılda mükellef başına tarhiyatı öngörülen vergi tutarında yaklaşık %31, mükellef başına kesilmesi öngörülen ceza tutarında yaklaşık %20, toplamda ise yaklaşık %24 oranında bir düşüş yaşandığı görülmektedir.

(2) Vergi Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları

Tabloda 2015 yılı itibariyle Vergi Denetim Kurulu tarafından Türkiye genelinde gerçekleştirilen vergi incelemelerinin vergi türlerine göre sonuçları yer almaktadır.

Tablo 7: Vergi Türlerine Göre Vergi İnceleme Sonuçları (2015)

VERGİ TÜRLERİ	İncelenen Mükellef Sayısı*1	Bulunan Matrah Farkı	Öngörülen	
			Vergi Tutarı	Ceza Tutarı*2
Gelir Vergisi	3.508	477.830.515	146.704.285	267.338.801
Gelir Vergisi Geçici	2.269	728.880.855	59.758.994	83.018.947
Gelir Vergisi Stopaj	5.299	3.594.105.473	418.115.608	475.060.192
Kurumlar Vergisi	13.979	5.721.126.309	882.807.654	1.539.588.634
Kurumlar Vergisi Geçici	7.202	8.247.413.332	688.885.406	988.481.872
Kurumlar Vergisi Stopaj	209	570.998.366	63.369.042	92.038.347
Katma Değer Vergisi	46.719	7.277.771.008	5.227.813.584	11.601.867.902
Özel Tüketim Vergisi	1.246	361.759.435	1.261.294.944	2.584.748.238
Damga Vergisi	468	11.158.719.400	46.451.701	48.127.689
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	666	3.060.606.206	155.262.020	185.344.151
Diğer Vergilerle Birlikte Toplam	85.928	46.749.981.122	9.803.999.983	18.843.082.627

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2015 yılı faaliyet raporundan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*1: Bir mükellef birden fazla vergi türünden incelenebileceği için bu sayı mükerrer kayıtlar içerebilmektedir.

*2: Kesilmesi öngörülen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

Not1 - Stopaj vergisi: Gelir veya kurumlar vergisine tabi kazançlara ilişkin hâsılatın ilgililere ödenmesi aşamasında kaynaktan kesilen ve ilgili adına vergi dairesine yatırılan bir vergi türüdür.

Not2 - Geçici vergi: Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere mükelleflerin birbirine bağlı üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir vergi türüdür.

Vergi inceleme faaliyetleri kapsamında incelenecek vergi türleri esasen, gelir politikaları doğrultusunda ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınarak vergi kayıp ve kaçağının önüne geçilmesi ve organize vergi kaçakçılığı ile mücadeleye yönelik olarak hazırlanan eylem planları doğrultusunda incelemeye tabi tutulacak sektör ve mükelleflerin türüne göre değişiklik göstermektedir. İlgili eylem planlarında verilen görevlere ilişkin olarak her yıl Kurul tarafından belirlenen sektör ve mükellefler üzerinde vergi inceleme faaliyetleri yürütülmektedir. Bu kapsamda, 46.719 incelenen mükellef sayısı ile 2015 yılında en çok incelemeye tabi tutulan vergi türünün *katma değer vergisi* olduğu görülmektedir. Bu sayı aynı zamanda %54'lük bir pay ile toplam incelemelerin yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Katma değer vergisinin ardından ise 13.979 incelenen mükellef sayısı ile *kurumlar vergisi*; 7.202 incelenen mükellef sayısı ile *kurumlar vergisi geçici* ve sırasıyla diğer vergi türleri gelmektedir.

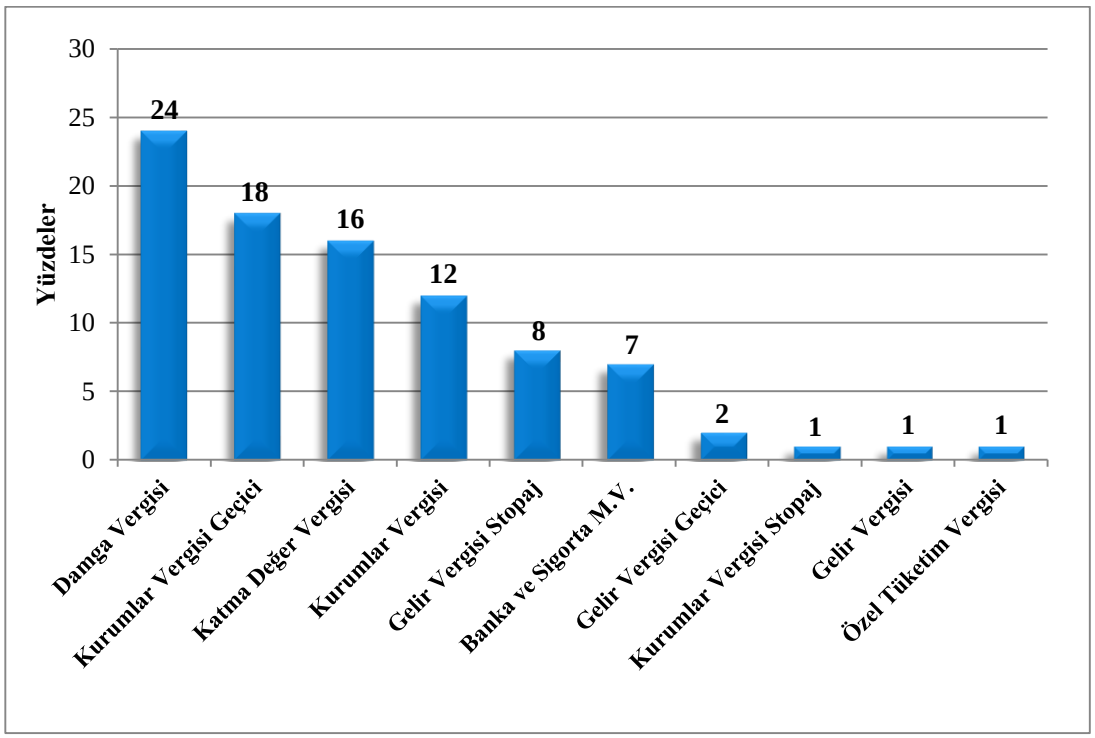
Daha önce **Tablo 2** üzerinden incelediğimiz üzere, harcamalar üzerinden alınan bir vergi türü olan katma değer vergisinin 2015 yılı itibariyle Türkiye genelinde en yüksek faal mükellef sayısına sahip ikinci vergi türü olduğunu ve bu verginin konusunu oluşturan mali nitelikteki olayların (işlem sayısının) nispeten daha fazla olduğunu düşündüğümüzde, vergi kayıp ve kaçağının önüne geçilmesi amacıyla yapılan incelemelerin katma değer vergisi üzerinde yoğunlaşmasını doğal karşılamak mümkündür.

Vergi türlerine göre tespit edilen matrah farklarını ve bu matrah farklarına ilişkin olarak öngörülen vergi ve ceza tutarlarını parasal açıdan değerlendirmekten ziyade bu tutarların toplam içindeki payları üzerinden bir değerlendirme yapmamızın sonuçları daha yalın ve bütünsel olarak görebilmemiz açısından daha faydalı olacağını düşünüyoruz. Buna göre ilk olarak tespit edilen matrah farklarının vergi türlerine göre oransal dağılımını, daha sonra ise öngörülen vergi ve ceza tutarlarının vergi türlerine göre oransal dağılımını sırasıyla inceleyeceğiz.

(a) Tespit Edilen Matrah Farklarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı

Grafikte 2015 yılı itibariyle Vergi Denetim Kurulu tarafından Türkiye genelinde gerçekleştirilen vergi incelemeleri kapsamında tespit edilen matrah farklarının vergi türlerine göre oransal dağılımı yer almaktadır.

Grafik 1: Tespit Edilen Matrah Farklarının Vergi Türlerine Göre Oransal Dağılımı (2015)



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2015 yılı faaliyet raporundan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Grafikteki yüzdeler incelendiğinde 2015 yılındaki vergi inceleme sonuçlarına göre tespit edilen matrah farkları arasındaki en yüksek payın yaklaşık %24 ile *damga vergisine* ait olduğu görülmektedir. Bunu yaklaşık %18 pay oranı ile *geçici kurumlar vergisi*, yaklaşık %16 ile *katma değer vergisi*, yaklaşık %12 ile *kurumlar vergisi* ve sırasıyla diğer vergiler takip etmektedir. Buradaki matrah farkından kasıt, yapılan vergi incelemesi sonucunda üzerinden vergi ödenmesi

gereken asıl vergi matrahı ile mükellefin beyan ettiği vergi matrahı arasındaki farktır.[223]

Tespit edilen matrah farkları itibariyle grafikteki en yüksek yüzdeye sahip vergi türü olan damga vergisinin doğabilmesi için vergiye tabi kâğıtların düzenlenmesi yeterlidir.[224] Bu kapsamda, bir kâğıtta birbirinden bağımsız birden fazla anlaşma ve işlemin bulunması halinde bunların her birinden ayrı ayrı damga vergisi alınır. Ancak bir kâğıtta imzalanan anlaşma ve işlemler bir asıldan doğuyorsa, damga vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren anlaşma veya işlem üzerinden alınır. Bu açıdan, vergi incelemeleri sonucunda damga vergisinde tespit edilen matrah farkının diğer vergi türlerine göre daha yüksek tutarda olması da oldukça doğal bir sonuçtur. Örneğin A Şirketi'nin B İnşaat A.Ş.'ne 700.000 TL'lik mal satacağı belirtilen sözleşmede, B İnşaat A.Ş.'nin 300.000 TL'den 3 adet işyeri satacağı da taahhüt edilirse damga vergisi matrahı 1.600.000 TL olacaktır.[225]

Kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleri hesap dönemi içinde dört kez geçici vergi beyannamesi verirler. Buna göre, yıl içinde beyan edilen geçici kurumlar vergisinin eksik beyan edilen kısmının, vergi incelemeleri sonucunda bulunan toplam matrah farkının yaklaşık %18'ini oluşturduğu görülmektedir. Ancak geçici vergiler ilgili olduğu vergilerin içerisinde yer aldığı ve mahsup dönemleri geçtiği için mükelleflerden ayrıca talep edilememekte, sadece gecikme faizi hesaplamasına konu olmaktadırlar.[226]

Katma değer vergisine ilişkin olarak tespit edilen matrah farkları KDV'ye konu olması gerektiği halde üzerinden vergi hesaplanmayan mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığı olan tutarları ifade etmektedir. Buna ilişkin olarak tespit edilen

---

[223] Ozan Uslu, "Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkan Matrah Farkının, Vergi Aslı ve Cezalarının Muhasebeleştirilmesi", *http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ozan/007/*, 10.07.2008, (13.06.2016)

[224] Yusuf Kıldiş, "Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 33, Nisan 2006

[225] Savaş Eray-Selçuk Tekin, "100 Soruda Damga Vergisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 321, Haziran 2015, Özel Ek: 100 Soruda Damga Vergisi, s.49

[226] Onur Elele, *a.g.k.*, (19.10.2016)

tutarın ise bulunan toplam matrah farkının yaklaşık %16'sını oluşturduğu görülmektedir.[227]

Kurumlar vergisi ve gelir vergisine ilişkin olarak tespit edilen matrah farkı ise elde edilen kazancın eksik beyan edilen kısmını ifade etmektedir. Dolayısıyla, toplam matrah farkının yaklaşık %12'sini oluşturan kurumlar vergisinin, damga vergisi ve KDV'ye kıyasla daha düşük bir paya sahip olması olağan bir sonuçtur. Örneklemek gerekirse, alış maliyeti 90 TL olan bir malın 100 TL'ye satışı kayıtlara yansıtılmadığında KDV matrah farkı 100 TL, kurumlar vergisi matrah farkı ise sadece 10 TL olmaktadır.[228]

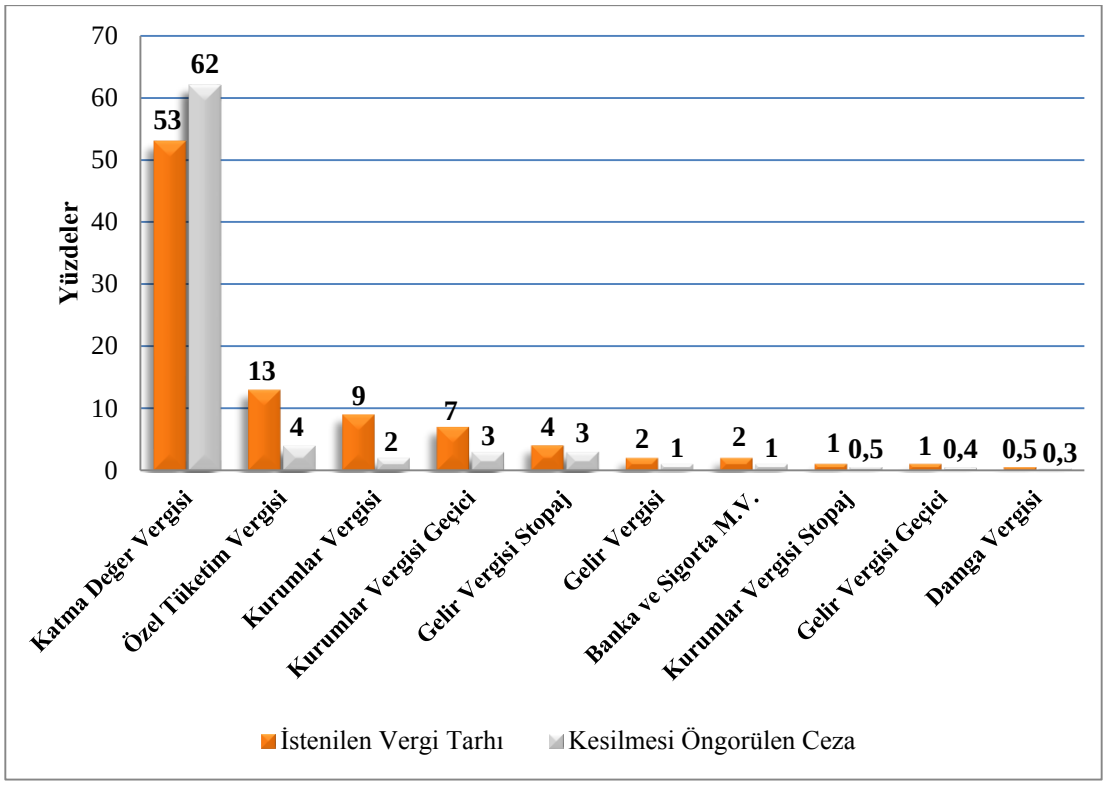
Tespit edilen toplam matrah farkları itibariyle grafikteki en yüksek yüzdelere sahip vergi türleri olan damga vergisi, geçici kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve kurumlar vergisinin ardından ise yaklaşık %8'lik pay oranıyla gelir stopaj vergisi, yaklaşık %7'lik pay oranıyla banka ve sigorta muameleleri vergisi ve sırasıyla diğer vergi türleri gelmektedir.

(b) Öngörülen Vergi ve Cezaların Vergi Türlerine Göre Dağılımı

Grafikte 2015 yılı itibariyle Vergi Denetim Kurulu tarafından Türkiye genelinde gerçekleştirilen vergi incelemeleri kapsamında tarhiyatı öngörülen vergi ve kesilmesi öngörülen cezaların vergi türlerine göre oransal dağılımı yer almaktadır.

[227] Gös. yer
[228] Gös. yer

Grafik 2: Öngörülen Vergi ve Cezaların Vergi Türlerine Göre Oransal Dağılımı (2015)



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2015 yılı faaliyet raporundan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen matrah farkları üzerinden ödenecek vergiyi hesaplamak için vergi türlerine ilişkin olarak tespit edilen matrah farkı ile ilgili vergi oranının çarpılması gerekmektedir. Bu nedenle tespit edilen matrah farkı ne kadar büyük olursa olsun bu matrahla ilişkili olan vergi oranının düşük olması halinde öngörülecek tarhiyat da düşük olacaktır. Buna en iyi örnek olarak bir önceki grafik üzerinden incelediğimiz damga vergisini gösterebiliriz. (bkz.: **Grafik 1**) Öyle ki, oldukça yüksek bir tutarla, tespit edilen matrah farkları arasındaki en yüksek yüzdeye sahip olan damga vergisinin diğer vergilere nazaran daha düşük bir vergi oranına sahip olmasından dolayı, damga vergisine ilişkin tarhiyatı öngörülen vergi tutarı da yaklaşık %0,5 gibi çok düşük bir yüzdede kalmıştır. Zira **Grafik 1**'i incelerken verdiğimiz örneğe göre, vergi incelemeleri neticesinde damga vergisine ilişkin olarak bulunan 1.600.000 TL tutarındaki matrah farkına karşılık, tarhiyatı öngörülecek tutar 1.600.000 x 9,48 / 1000 = 15.168 TL olacaktır.

Damga vergisi ile ilgili olarak belirttiğimiz duruma benzer bir durumun *özel tüketim vergisinde* de yaşandığı görülmektedir. Öyle ki, **Grafik 1**'e göre tespit edilen matrah farkları arasında en düşük yüzdeye sahip olan özel tüketim vergisi, diğer vergilere nazaran daha yüksek bir vergi oranına sahip olmasından dolayı, tarhiyatı öngörülen vergi tutarları arasında yaklaşık %13'lük pay oranı ile en yüksek ikinci sırada yer almaktadır. Tespit edilen bu vergi kaybına karşılık ise öngörülen toplam cezanın yaklaşık %4'lük bir kısmını oluşturan tutarda vergi cezasının kesilmesi öngörülmüştür.

2015 yılında gerçekleştirilen vergi incelemeleri kapsamında tarhiyatı öngörülen vergi tutarları arasındaki en yüksek payın ise yaklaşık %53'lük bir pay oranı ile *katma değer vergisine* ait olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle incelemeler neticesinde tespit edilen en yüksek vergi kaybının katma değer vergisinde yaşandığı ve bu kaybın toplam vergi kaybının yarısından fazlasını oluşturduğu görülmektedir. Tespit edilen bu vergi kaybına karşılık ise öngörülen toplam cezanın yaklaşık %62'lik bir kısmını yani yarısından fazlasını oluşturan tutarda vergi cezasının kesilmesi öngörülmüştür.

Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin ardından üçüncü sırada ise yaklaşık %9'luk vergi tarhiyatı ve yaklaşık %2'lik vergi cezası talebiyle *kurumlar vergisi*; dördüncü sırada ise yaklaşık %7'lik vergi tarhiyatı ve yaklaşık %3'lük vergi cezası talebiyle *gelir stopaj vergisi* ve sırasıyla diğer vergi türleri yer almaktadır.

(3) Ceza Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları

Tabloda 2013-2015 yılları itibariyle Vergi Denetim Kurulu tarafından Türkiye genelinde gerçekleştirilen vergi incelemeleri kapsamında kesilmesi öngörülen cezaların ceza türlerine göre dağılımı yer almaktadır.[229]

[229] ***Konuya ilişkin veriler VDK tarafından 2013 yılından itibaren yayınlanmaya başladığı için incelememiz son üç yıl bazında yapılmıştır.***

Tablo 8: Öngörülen Cezaların Ceza Türlerine Göre Dağılımı (2013-2015)

YILLAR	ÖNGÖRÜLEN CEZA TUTARLARI			TOPLAM
	Vergi Ziyaı	Genel Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük	
2013	17.935.797.775	899.281	1.150.187.420	19.086.884.477
2014	15.593.666.223	1.905.622	987.062.124	16.582.633.968
2015	17.430.678.220	13.594.029	1.398.810.381	18.843.082.629

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2013-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablodaki verileri incelediğimizde, son üç yıl boyunca yapılan vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi öngörülen cezaların büyük bir çoğunluğunun vergi ziyaı cezasından oluştuğu açıkça görülürken, vergi ziyaı cezasını ise sırasıyla özel ve genel usulsüzlük cezaları takip etmektedir. Oransal açıdan bir değerlendirme yapmak gerekirse son üç yılın toplamına bakıldığında vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi öngörülen cezaların yaklaşık %93'ünün vergi ziyaı cezasından, yaklaşık %6'sının özel usulsüzlük cezasından, %0,03'ünün de usulsüzlük cezasından oluştuğu görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise bir önceki yıla kıyasla usulsüzlük cezasında yaklaşık %613 oranında yaşanan yüksek oranlı artış başta olmak üzere, vergi ziyaı cezasında yaklaşık %12, özel usulsüzlük cezasında ise yaklaşık %42 oranında bir artış yaşandığı görülmektedir. Benzer bir karşılaştırmayı 2013 yılıyla yaptığımızda ise usulsüzlük cezasında yaklaşık %1412 oranında yaşanan yüksek oranlı artış ile birlikte özel usulsüzlük cezasında da yaklaşık %22 oranında bir artış yaşandığı görülürken, vergi ziyaı cezasında ise yaklaşık %3 oranında bir düşüş yaşandığı görülmektedir.

(a) Vergi Türlerine Göre Kesilmesi Öngörülen Ceza Türlerinin Dağılımı

Tabloda 2015 yılı itibariyle Vergi Denetim Kurulu tarafından Türkiye genelinde gerçekleştirilen vergi incelemeleri kapsamında vergi türlerine göre kesilmesi öngörülen ceza türlerinin dağılımı ve öngörülen ceza tutarlarının ilgili ceza toplamı içindeki payları yer almaktadır.

Tablo 9: Vergi Türlerine Göre Kesilmesi Öngörülen Ceza Türlerinin Dağılımı (2015)

VERGİ TÜRLERİ	ÖNGÖRÜLEN CEZA TUTARLARI		
	Vergi Ziyaı	Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük
Gelir Vergisi	196.008.874 (%1)	179.437 (%1)	71.150.490 (%5)
Gelir Vergisi Geçici	82.143.777 (%0,47)	2.371 (%0,02)	872.799 (%0,06)
Gelir Vergisi Stopaj	465.179.810 (%3)	74.501 (%1)	9.805.881 (%1)
Kurumlar Vergisi	1.159.160.257 (%7)	762.602 (%7)	379.665.775 (%27)
Kurumlar Vergisi Geçici	976.095.976 (%6)	69.718 (%1)	12.316.178 (%1)
Kurumlar Vergisi Stopaj	91.993.227 (%1)	0	45.120 (%0,003)
Katma Değer Vergisi	10.749.542.898 (%62)	11.347.124 (%83)	840.977.881 (%60)
Özel Tüketim Vergisi	2.577.811.582 (%15)	880 (%0,006)	6.935.776 (%1)
Damga Vergisi	46.610.820 (%0,27)	1.033.258 (%8)	483.611 (%0,03)
Diğer Vergilerle Birlikte Toplam	17.430.678.220	13.594.029	1.398.810.381

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2015 yılı faaliyet raporundan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Not1 - Stopaj vergisi: Gelir veya kurumlar vergisine tabi kazançlara ilişkin hâsılatın ilgililere ödenmesi aşamasında kaynaktan kesilen ve ilgili adına vergi dairesine yatırılan bir vergi türüdür.

Not2 - Geçici vergi: Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere mükelleflerin birbirine bağlı üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir vergi türüdür.

Tablodaki verileri incelediğimizde, 2015 yılında gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi talep edilen vergi ziyaı cezalarının yaklaşık %62'sinin, genel usulsüzlük cezalarının yaklaşık %83'ünün, özel usulsüzlük cezalarının ise yaklaşık %60'ının *katma değer vergisine* ilişkin olarak öngörüldüğü görülmektedir.

Katma değer vergisinin ardından **vergi ziyaı** suçu nedeniyle kesilmesi öngörülen en yüksek ikinci ve üçüncü cezanın ise yaklaşık %15 ve %7'lik pay oranıyla *özel tüketim vergisi* ve *kurumlar vergisine* ilişkin olarak; **usulsüzlük** suçu nedeniyle kesilmesi öngörülen en yüksek ikinci ve üçüncü cezanın ise yaklaşık %8 ve %7'lik pay oranıyla *damga vergisi* ve *kurumlar vergisine* ilişkin olarak; **özel usulsüzlük** suçu nedeniyle kesilmesi öngörülen en yüksek ikinci ve üçüncü cezanın ise yaklaşık %27 ve %5'lik pay oranıyla *kurumlar vergisi* ve *gelir vergisine* ilişkin olarak öngörüldüğü görülmektedir.

2. Vergi Tahakkuk ve Tahsilât İstatistikleri

a. Türkiye Geneline İlişkin Verileri

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle genel bütçe vergi gelirlerine ilişkin olarak Türkiye genelindeki tahakkuk ve tahsilât miktarları ile tahsilât oranlarının değişimi yer almaktadır.

Tablo 10: Vergi Tahsilât Oranları
(Türkiye Geneli, 2011-2015)

YILLAR	Tahakkuk Miktarı (A)	Tahsilat Miktarı (B)	Tahsilat Oranı (B/A)
2011	332.423.277.875	284.446.206.334	% 85,57
2012	366.934.082.792	317.188.767.789	% 86,44
2013	423.397.273.798	367.473.549.763	% 86,79
2014	471.334.225.545	401.605.955.286	% 85,21
2015	548.919.515.343	464.886.789.637	% 84,69

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki tahakkuk ve tahsilât miktarlarına baktığımızda, daha önce **Tablo 1** üzerinden incelediğimiz faal mükellef sayısındaki sürekli artışla doğru orantılı olarak hem tahakkuk hem de tahsilât miktarında sürekli bir artış yaşandığı gözlemlenmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise tahakkuk eden vergi miktarında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %17, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %65 oranında bir artış yaşandığı görülürken; tahsil edilen vergi miktarında bir önceki yıla kıyasla %16, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %63 oranında bir artış yaşandığı görülmektedir. Tahsil edilen vergi miktarının tahakkuk eden vergi miktarına oranını ifade eden tahsilât oranlarına bakıldığında ise bu oranın son beş yıl boyunca küçük oranlı değişimler dışında hemen hemen aynı seviyelerde seyrettiği görülmektedir.

Öte yandan **Tablo 5** üzerinden incelediğimiz verilere göre, son beş yılda yapılan vergi incelemeleri sonucunda toplam 34.766.379.708 TL vergi tarhiyatı istendiği ve genel bütçe içindeki vergi gelirlerinin de son beş yılda toplam 1.835.601.268.809 TL olarak gerçekleştiği düşünüldüğünde toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %1,89'unun vergi incelemeleri sonucunda öngörüldüğü düşüncesi de

oluşabilmektedir. Ancak vergi incelemeleri sonucunda tarhiyatı öngörülen vergi tutarlarının ne kadarının tahsil edildiği yönünde herhangi bir istatistiki veri bulunmamaktadır. Zira bu tutarlara karşı mükelleflere uzlaşma ve yargı yolu gibi bir takım yasal itiraz hakları tanındığından öngörülen/yapılan tarhiyatların bir kısmı veya tamamı tahsil edilemeyebilmektedir. Dolayısıyla elde edilen bu oranlar üzerinden vergi gelirleri hakkında yorum yapmak yeterince sağlıklı olmayacaktır. Bu bakımdan, incelemeler neticesinde tespit edilen vergi kayıplarının ne kadarının tahsil edildiğine ilişkin yapılacak olan istatistiki çalışmaların, vergi denetiminin vergi gelirleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi adına önemli bir katkı sağlayacağını söylemek mümkündür.

Çıkan sonuçlara göre, Türkiye genelinde ulaşılan vergi tahsilât oranlarının vergi gelirleri açısından olumlu bir görüntü çizdiği düşünülse de tahsil edilemeyen tutarların devlet hazinesi açısından büyük önem arz ettiğini söylemek de mümkündür. Zira Türkiye genelinde son beş yılda tahakkuk eden vergi miktarını tahsil edilen miktarla kıyasladığımızda, devlet hazinesinin son beş yılda toplam **307,4 milyar TL** tutarında kesinleşen vergi alacağını tahsil edemediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu kapsamda, mükelleflerin bilinçlendirilmesi ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına yönelik yapılacak olan çalışmaların, özellikle vergi tahsilât oranları Türkiye genelinin altında olan iller üzerinde yoğunlaştırılması, yaşanan vergi kayıplarının önüne geçilmesi açısından oldukça önemlidir.

b. Edirne İline İlişkin Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle genel bütçe vergi gelirlerine ilişkin olarak Edirne ilindeki tahakkuk ve tahsilât miktarları ile tahsilât oranlarının değişimi ve yapılan vergi tahsilatının Türkiye genelindeki toplam tahsilât miktarı içindeki payı yer almaktadır.

Tablo 11: Vergi Tahsilât Oranları

(Edirne, 2011-2015)

YILLAR	Tahakkuk Miktarı (A)	Tahsilat Miktarı (B)	Tahsilat Oranı (B/A)	Tahsilatın Türkiye İçindeki Payı
2011	710.755.360	595.477.623	% 83,78	% 0,21
2012	765.751.713	646.702.339	% 84,45	% 0,20
2013	839.367.455	711.540.662	% 84,77	% 0,19
2014	950.646.234	803.289.835	% 84,50	% 0,20
2015	1.144.788.414	969.073.478	% 84,65	% 0,21

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki tahakkuk ve tahsilât miktarlarına baktığımızda, daha önce **Tablo 1** üzerinden incelediğimiz faal mükellef sayısındaki sürekli artışla doğru orantılı olarak hem tahakkuk hem de tahsilât miktarında sürekli bir artış yaşandığı gözlemlenmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise tahakkuk eden vergi miktarında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %20, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %61 oranında bir artış yaşandığı görülürken; tahsil edilen vergi miktarında bir önceki yıla kıyasla %21, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %63 oranında bir artış yaşandığı görülmektedir. Tahsil edilen vergi miktarının tahakkuk miktarına oranını ifade eden tahsilât oranlarına bakıldığında ise bu oranın Türkiye genelinde olduğu gibi son beş yıl boyunca küçük oranlı değişimler dışında hemen hemen aynı seviyelerde seyrettiği görülmektedir. İlgili faaliyet raporlarını incelediğimizde, Edirne ilinde son beş yılda elde edilen yaklaşık %84 tahsilât oranının Türkiye genelinde birçok ili geride bıraktığı da tespit edilmiştir.

Her ne kadar 2011 yılından bu yana tahsilât miktarlarında sürekli bir artış eğilimi yaşandığı görülse de tahsilâtın Türkiye genelindeki payında 2011 yılından 2013 yılına kadar sürekli bir azalma eğilimi yaşandığı görülmektedir. Tahsilât miktarlarındaki artışın son iki yılda diğer yıllara nazaran daha yüksek seviyede yaşanmış olması Edirne'deki vergi tahsilatının toplam tahsilat içindeki payına da olumlu yansıyarak yeniden yükseliş sürecine girilmiştir.

Ayrıca, **Tablo 10** üzerinden incelediğimiz verilere göre, Edirne iline ait vergi tahsilât oranının son beş yıl boyunca Türkiye geneline ait tahsilât oranının altında kaldığı görülürken, ilk üç yıl boyunca yaklaşık %2 seviyelerinde olan bu farkın son iki yılda gittikçe azalarak 2015 yılında hemen hemen aynı seviyelere gelindiği görülmektedir.

III. BÖLÜM:

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ VE YARGI İSTATİSTİKLERİ

A. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

Toplumsal ilişkiler her zaman bir düzen içinde ve hukuk kurallarının belirlediği sınırlar çerçevesinde sürdürülememekte; bazı hallerde taraflar arasında yaşanan aykırılıklar nedeniyle bu kurallara uygun olarak hareket edilmediği bilinmektedir.[230] Bu durumun yaşandığı ilişkilerden biri de vergi hukukunun belirlemiş olduğu kurallara dayanan, devlet ile vergi mükellefi arasındaki vergi ilişkisidir. Nitekim vergi hukuku uygulamalarıyla ilgili olarak taraflar arasında yaşanan bu aykırılıklara ise *vergi anlaşmazlığı* veya *vergi uyuşmazlığı* denilmektedir.

Literatürde bu iki kavram bazı kaynaklarda ayrı ayrı ele alınırken bazı kaynaklarda ise "*uyuşmazlık*" ya da "*ihtilaf*" olarak ortak bir adla anılmaktadır. Bu iki kavramı ayrı olarak ele alanların yapmış olduğu nitelendirmeye göre taraflar arasında vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak ortaya çıkan sorunlara *anlaşmazlık*; dava konusu yapılarak yargıya taşınan anlaşmazlıklara ise *uyuşmazlık* denilmektedir. Ancak biz bu çalışmamızda böyle bir ikili ayrıma gitmeden, maliye yazınında genel kabul görmüş olması ve yaygın kullanımı nedeniyle her iki kavramı da uyuşmazlık adı altında inceleyeceğiz.

1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Genel tanımlama ile uyuşmazlık, bir konu hakkında karşılıklı iki tarafın farklı düşüncelere sahip olmaları nedeniyle ortaya çıkan aykırılıklardır. Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergilendirme ilişkisinde de zaman zaman, alacaklı olan vergi idaresi ile borçlu olan mükellefler arasında birtakım uyuşmazlıklar

---

[230] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2013, s.25

yaşanmaktadır. Vergilendirme sürecine ilişkin olarak ortaya çıkan ve tarafları karşı karşıya getiren bu uyuşmazlıklara vergi uyuşmazlıkları denilmektedir. [231]

Vergi uyuşmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bunlar; verginin aktif tarafı olan devlet ya da devlet tarafından kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş olan vergi idaresi ile verginin pasif tarafı olan vergi borçlusudur. Bu uyuşmazlıklar, kimi zaman mükelleflerin kişisel vergi borçlarının varlığı ve tutarlarına ilişkin olarak, kimi zaman ise mükelleflerin maddi ya da şekli yükümlülüklerini yerine getirmemesinden ya da eksik bir şekilde yerine getirmesinden dolayı uygulanan idari yaptırımların türü ve miktarına ilişkin olarak yaşanmaktadır.[232]

2. Vergi Uyuşmazlıklarının Kaynağı

Vergi konusunda yaşanan birçok uyuşmazlığın temelinde, gelişen ve değişen dünya koşullarına uyum sağlamak adına vergi kanunlarının sık sık değişmesi, vergi çeşitliliğinin artması ve vergi oranlarının yükselmesiyle birlikte vergi yüklerinin ağırlaşması ve vergi sisteminin karmaşıklaşması gibi sebeplerle yaşanan *görüş farklılıkları* yatmaktadır. [233] Özellikle vergi kanunlarının sık sık değişmesi ve içeriklerinin oldukça karmaşık olması, hem mükellefler hem de vergi idaresi çalışanları açısından kanunların anlaşılıp uygulanmasında hataların ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir.[234]

Bununla birlikte bazı mükelleflerin kanundan doğan boşluklardan yararlanarak fazla vergi vermekten kaçınması veya kanunlara uymayarak vergi kaçırması nedeniyle vergi uyumunda sıkıntılar yaşanabilmekte ve mükellefler ödeyecekleri vergileri azaltmaya ya da hiç ödememeye çalışmaktadırlar. Diğer taraftan, vergilendirmeye ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin vergi hukuku alanında geçerli olan ilkelere göre değil de hazinenin ihtiyaçlarına göre yapılması ve vergi memurlarının devlete daha fazla gelir temin etme düşüncesiyle hareket ederek

---

[231] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.141; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.221
[232] Mehmet Yüce, *"Vergi Yargılama Hukuku"*, Ekin Yayınevi, Ocak 2015, s.81-82
[233] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.141; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.221
[234] Yaşar Ayyıldız, *Türk Vergi Yargısı: İş Yükü ve Etkinliği*, Seçkin Yayıncılık, Nisan 2015, s.31

kanunları dar manada ve hazine lehine yorumlamaları gibi etkenler de taraflar arasında yaşanan uyuşmazlıkların sayısını artırmaktadır.[235]

Vergilendirme sürecine ilişkin uygulamada yaşanan sorunların esas kaynağını ise vergi idaresi tarafından yapılan denetim ve diğer faaliyetler sonucunda mükellefler adına idari tarh yöntemlerine göre tarh edilen vergi ve cezalar ile tahsilât sürecinde yapılan bazı işlemler oluşturmaktadır.[236]

Tarhiyat aşamasındaki uyuşmazlıklar, daha çok, mükellefiyetin tesisi, beyanı gereken vergi matrahının tespiti, indirim, muafiyet ve istisnaların uygulanması ile tebligat işlemlerine ilişkin olarak yaşanmaktadır. Ceza kesme işlemlerine ilişkin olarak yaşanan uyuşmazlıklar da; vergi cezasını gerektiren olayın tespiti, ceza türünün ve muhatabının belirlenmesi, cezanın hesaplanması ve tebliği gibi konularda ortaya çıkmaktadır.[237]

Tahsilât aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların büyük bir kısmını ise tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı mükellefler tarafından "böyle bir borcun bulunmaması, kısmen ödenmiş olması ya da zamanaşımına uğramış olması" iddialarıyla yapılan itirazlar oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra, mükelleflerden teminat istenmesi, ihtiyati haciz veya kesin haciz uygulamaları ve hata düzeltme taleplerinin reddi gibi konularda da uyuşmazlıklar yaşanabilmektedir.[238]

Vergi idaresinin işlemlerinin kanunlara aykırılığı iddialarıyla ortaya çıkan bu uyuşmazlıklara ek olarak, vergi kanunlarının Anayasaya; tüzük, yönetmelik, tebliğ gibi mevzuatın da vergi kanunlarına aykırılığı iddialarıyla da uyuşmazlıklar yaşanabilmektedir.[239]

Vergiye ilişkin olarak yaşanan bu uyuşmazlıkları önlemek için idare tarafından her türlü önlemin alınması gerekmektedir. İhtiyaçları en iyi şekilde karşılayacak yasal önlemleri alarak, mükellefleri aydınlatarak, tutarlı ve istikrarlı bir

---

[235] Yaşar Ayyıldız, *a.g.e.*, s.31-32
[236] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.221
[237] Gös. yer
[238] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.221;Yaşar Ayyıldız, *a.g.e.*, s.33
[239] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.190

uygulamayla bu uyuşmazlıkların önüne geçilmesi mümkündür. Ancak bütün bu önlemlere karşın yine de bazı uyuşmazlıklar yaşanabilmekte ve yaşanan bu uyuşmazlıkların çözümü konusunda da idari ve yargısal süreçleri içeren birtakım çözüm mekanizmaları devreye girmektedir.[240]

B. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi idaresinin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması gerekmektedir. Bunun teminatı ise hukuk devleti olmanın bir gereği ve göstergesi olarak idarenin denetiminin sağlanmasıdır. Bu nedenle, yapılan bir vergilendirme işleminin unsurlarının, hukuk devleti ve kanuni idare ilkeleri ile vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde hukuka uygunluğunun tartışılmasını, denetlenmesini talep etmek mümkündür. Buna göre, kendisiyle ilgili yapılmış olan bir işlemin sakat olduğunu düşünen kişiler, bunun denetlenmesi için belli yollara başvurabilmektedir. Bu yollar bir yandan vergi hukukunun denetim türlerini ifade etmekte, diğer yandan da uyuşmazlıkların çözümü için farklı mekanizmaları içermektedir.[241]

Bu kapsamda, vergilendirme sürecinin denetimini sağlamak ve taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları gidermek amacıyla Türk pozitif hukuku tarafından idari ve yargısal aşamada birtakım çözüm yolları öngörülmektedir. Buna göre, idari çözüm yolları idarenin *idari denetimini* ifade ederken, yargısal çözüm yolu ise idarenin *yargısal denetimini* ifade etmektedir. İdari ve yargısal denetime ek olarak, hukuk sistemimize yakın bir geçmişte kazandırılan ve vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne yönelik olarak öngörülen bir diğer mekanizma olan Kamu Denetçiliği Kurumu ise idarenin *ombudsman denetimini* ifade etmektedir.

Ortaya çıkan (ya da çıkabilecek) vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda mükelleflerin, kendilerine isnat edilen vergi veya cezanın dayandığı hukuki gerekçelerin sağlamlığına veya zayıflığına göre hareket etmeleri gerekmektedir. Zira vergi veya cezaya ilişkin hukuki dayanağın zayıf olması halinde

---

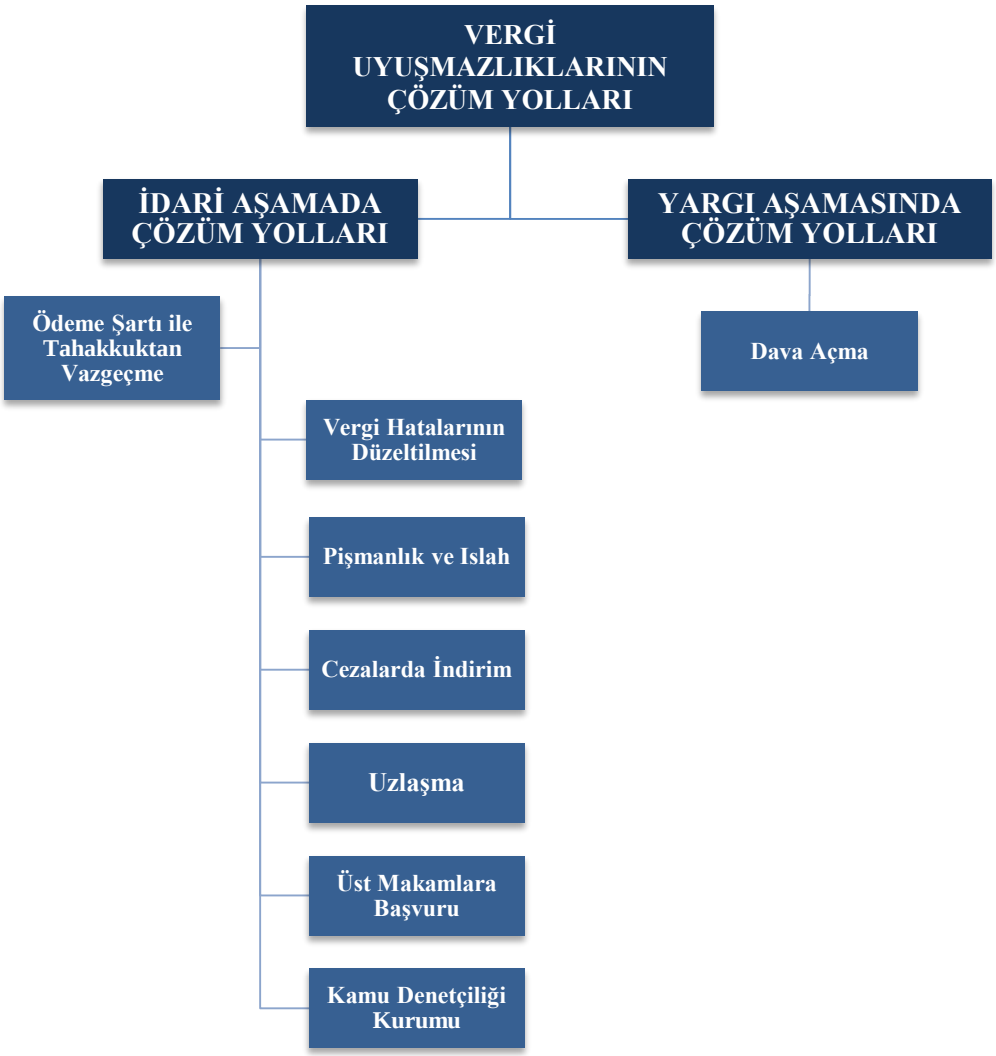
[240] Gös. yer

[241] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.28-30

yargı yoluna başvurmak mükellefler açısından daha makul bir yol olarak görülse de hukuki dayanağın güçlü olması halinde ise uzun ve sonucu tam olarak belli olmayan yargı süreci yerine idari çözüm yollarına başvurmak mükellefler açısından daha yerinde olacaktır.[242]

Buna göre, çalışmamız kapsamında ilk olarak vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözüm yolları incelenecek olup daha sonra ise yargı aşamasındaki çözüm süreci incelenecektir.

Şekil 2: Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları



[242] Onur Eroğlu-Ömer Özgür Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 2, 2015, s.248

1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü

Kanun koyucu, uyuşmazlıkların yargı mercilerine götürülmesinden önceki aşamalarda çözümlenebilmesi amacıyla kimi kurullar, müesseseler veya başvuru yolları öngörebilmektedir. Bu durum kanun koyucunun genel kural koyma yetkisinden kaynaklanmakta olup, anılan yolları öngörüp öngörmemek takdir yetkisi içerisindedir. Bu kapsamda, kanun koyucu tarafından vergi mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan bazı sorunların idari aşamada çözümüne yönelik idari mekanizmaların işletilmesi için bazı müesseseler (kurumlar) oluşturulmuştur.[243]

Vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yoluyla ya da idarenin kendi iç denetim mekanizması aracılığıyla sona erdirilmesi için öngörülen bu müesseselere "vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları" denilmektedir. Bu tür çözüm yolları, taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı mercileri önünde çekişme haline getirilmeden, karşılıklı anlaşma yolu ile kısa sürede çözümüne olanak sağladığı için literatürde "*barışçıl çözüm yolları*" olarak da isimlendirilmektedir.[244]

Uyuşmazlık konusu vergilendirme işleminin, mahkemelerde dava açmak suretiyle çözümlenmek istenmesinin, hem idare hem de mükellefler açısından çeşitli sorunlara ve maliyetlere yol açmaktadır. Tarafların yargı aşamasından önce bir araya gelerek vergi uyuşmazlığını çözümlemesi, doğabilecek çeşitli sorunları ve dava ile ilgili maliyetleri de ortadan kaldırabilmektedir. Bu ise genellikle, idarenin almak istediği vergi ve cezanın bir kısmından vazgeçmesi, mükelleflerin de belirli bir miktar ödemede bulunmaya yanaşmasıyla gerçekleşmektedir.[245] Alacaklı idarelerin amacının vergi ve cezaları biran önce tahakkuk ettirip tahsil etmek ve kamu harcamalarını öz gelirleri ile finanse etmek olduğunu düşündüğümüzde gerek tarhiyat aşamasındaki vergi ve cezaların gecikmeksizin tahakkuku, gerek tahakkuk

[243] Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.83
[244] Yaşar Ayyıldız, *a.g.e.*, s.42
[245] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.142

etmiş alacakların bir an önce tahsil edilerek devletin kasasına girmesi vergi idaresi açısından büyük önem arz etmektedir.[246]

Nitekim idari çözüm yolları sayesinde mükellefler, vergi borcunun bir kısmını ödemekten veya yargı yoluna başvurması ve kaybetmesi halinde vergi aslı ve cezası ile birlikte, geçen süreyle beraber bunlara yüklenen faizi ve yargı masraflarını da ödemekten kurtulabilmektedir. Alacaklı konumundaki idare ise uyuşmazlığın yargıya taşınması halinde ilgili vergi alacağını tahsil edememe veya geç tahsil etme riskinden kurtulmuş olmaktadır. Bununla birlikte her iki taraf açısından da emek ve zaman kaybının da önüne geçilmiş olmaktadır.[247]

Her ne kadar idari çözüm yolları sayesinde uyuşmazlıklar daha kısa sürede ve daha az maliyetle çözümlense de kural olarak bu yollara başvurma zorunluluğu bulunmamaktadır. [248] Bu nedenle mükellefler uyuşmazlığı doğrudan yargıya taşıyabileceği gibi dilerse önce idari aşamadaki çözüm yollarına başvurup bu yollardan istediği sonucu elde edememesi halinde, süresi içinde yargı yoluna da gidebilmektedir.[249]

Bu kapsamda, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne yönelik olarak hukuk sistemimiz tarafından çeşitli müesseseler öngörülmektedir. Bu müesseselerin başında ise VUK kapsamında düzenlenen **vergi hatalarının düzeltilmesi**, **pişmanlık ve ıslah**, **cezalarda indirim** ve **uzlaşma** gelmektedir.

Bahsi geçen çözüm yollarının yanı sıra, *izahat talebi (mukteza) yoluyla çözüm, üst makamlara başvuru, bilgi edinme talebi ve değerlendirme kurulu, dilekçe hakkı, kamu denetçiliği kurumu, sulh yoluyla çözüm*, *uluslararası tahkim* gibi hukuk sistemimizde hali hazırda mevcut olan bazı alternatif çözüm yolları olduğu gibi zaman zaman bir kısmı mevzuatımızda henüz yer almayan *idari uzlaştırma*, *istikrar kazanmış içtihatlar doğrultusunda idari çözüm*, *seri uyuşmazlıklarda Danıştay*

---

[246] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.209

[247] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.142-143

[248] ***Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklarda durum farklıdır. Burada sorunlar önce idari aşamada çözümlenmeye çalışılır. Eğer idari aşamada sonuç alınamazsa uyuşmazlık yargıya taşınabilir.*** (bkz.: Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.222)

[249] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.210

yorumu alınarak idari çözüm gibi bazı alternatif çözüm yolu önerilerine de rastlanılmaktadır. Buna ek olarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağına göre Türk vergi sistemimize *"Ödeme şartı ile tahakkuktan vazgeçme"* adı altında yeni bir çözüm yolunun daha getirilmesi öngörülmüştür. Alternatif çözüm yollarının bir kısmının da zamanla hukuk sistemimize girmesi muhtemel olarak görülmekte ve bu tür düzenlemelerin vergi yargısının iş yükünü hafifleteceği düşünülmektedir.[250]

Buna göre, araştırmamız kapsamına, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne alternatif sağlamak amacıyla henüz vergi mevzuatımızda yer almayan ancak yeni VUK tasarısı taslağında öngörülen **ödeme şartı ile tahakkuktan vazgeçme** ile İYUK hükümlerince düzenlenen ve etkin bir şekilde kullanılması halinde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne yardımcı olabilen **üst makamlara başvuru** yolu ve Anayasal bir hak olarak yakın bir geçmişte hukuk sistemimize kazandırılan **Kamu Denetçiliği Kurumu** da dahil edilmiştir.

Bu kapsamda ilk olarak "***idari çözüm yolları***" başlığı altında yeni VUK taslağında yer alan *ödeme şartı ile tahakkuktan vazgeçme yolu* başta olmak üzere 213 sayılı VUK hükümlerince düzenlenen *vergi hatalarının düzeltilmesi*, *pişmanlık ve ıslah*, *cezalarda indirim* ve *uzlaşma müesseseleri* ile İYUK hükümlerince düzenlenen *üst makamlara başvuru* yolu incelenecek olup, daha sonra ise Anayasal bir hak olan *Kamu Denetçiliği Kurumuna* ilişkin incelemelerde bulunulacaktır.

a. İdari Çözüm Yolları

(1) Ödeme Şartı İle Tahakkuktan Vazgeçme (Tasarı)

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağının 81. maddesi kapsamında, Türk vergi sistemimize "**Ödeme Şartı İle Tahakkuktan Vazgeçme**" adı altında yeni bir idari çözüm yolunun daha getirilmesi öngörülmüştür.

[250] Yaşar Ayyıldız, *a.g.e.*, s.63-74

Öngörülen bu yeni düzenlemeye göre mükellefler tarafından (kaçakçılık suçu niteliğindeki fiilleri işleyenler hariç olmak üzere);

a) Dava açma süresi içerisinde yazılı başvuruda bulunulması,

b) Dava açılmaması,

c) Yazılı başvuruda bulunmadan önce davadan vazgeçilmesi,

ç) Tarh edilen verginin en az %90'ı ile kesilen vergi cezasının %30'unun dava açma süresini takip eden bir ay içerisinde ödenmesi

şartıyla idari tarh yöntemlerine göre tarh edilen vergi ve cezaların kalan tutarının tahakkukundan vazgeçileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerden vergi aslına bağlı olunmaksızın kesilen cezalar da yararlanabilecektir. Ancak ödenen vergi ve cezaların iadesinin yapılmayacağı ve bu müesseseden yararlanan kişilerin cezalarda indirim ve uzlaşma hükümlerinden yararlanamayacağı da ayrıca ifade edilmiştir. Belirtilen şartlara uyulmaması hâlinde ise, tahakkukundan vazgeçilen vergi ve cezaların gecikme faizi ile birlikte dava açma süresinin son günü tarihi itibarıyla tahakkuk ettirileceği hükme bağlanmıştır. Düzenleme kapsamında Bakanlar Kuruluna, ilgili maddede yazılı olan %90 oranını %60'a kadar, %30 oranını %10'a kadar indirme ve yeniden kanuni oranına yükseltme yetkisi verilmiştir.[251]

Öngörülen bu yeni çözüm yolu ile uzlaşma komisyonlarının ve bilhassa yargının iş yükünün hafifletilmesi, kamu alacağının en kısa sürede hazineye kazandırılması ve özellikle son dönemde gerçekleştirilen yapılandırma çalışmalarında olduğu gibi mükelleflerle barışçıl bir ilişkinin sürdürülmesi amaçlanmaktadır. Düzenlemenin bu haliyle taraflar açısından oldukça barışçıl, hızlı ve pratik bir çözüm yolu olacağını söylemek mümkün olsa da indirimlerin cezaların caydırıcılığına etkisi ve vergilendirmede kanunilik gibi bazı anayasal vergilendirme ilkelerine ters düştüğü hususlarında eleştiri konusu yapılacağı da açıktır. Ancak burada, öngörülen bu müessesenin mevcut hukuki düzenlemeler içerisinde değil,

[251] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Usul Kanunu Tasarısı*, http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf, Taslak m.81, (17.11.2016)

yakın bir gelecekte yürürlüğe girmesi düşünülen ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağında yer aldığının da tekrar altını çizmemiz gerekir.

(2) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Bilindiği üzere, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğan bir vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekmektedir. Vergilendirme sürecinin birer parçası olan bu aşamalarda zaman zaman vergi idaresi ya da mükellefler tarafından bazı hatalar yapılabilmektedir. Bu hatalar, vergi idaresince vergi kanunlarının yanlış yorumlanarak uygulanmasından veya vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden dolayı kaynaklanabileceği gibi, mükelleflerin dikkatsizliğinden de doğabilmektedir. Söz konusu hataların düzeltmeye konu edilebilmesi için ise Kanun'da belirtilen "vergi hatası" tanımına uygun nitelikte olması gerekmektedir. [252]

Bu kapsamda, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler "*Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat*" başlığı ile VUK'nun 116-126. maddeleri arasında düzenlenmiştir. 116. maddede yapılan tanıma göre **vergi hatası**, "*vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirme işlemlerinde vergi idaresince veya mükellefçe yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*." Burada bahsi geçen fazla veya eksik vergi istenmesi tarh-tahakkuk aşamasında; alınması ise tahsil aşamasında söz konusu olmaktadır.[253]

Bir başka tanımlamaya göre ise vergi hatası, "*doğrudan vergi miktarını etkileyerek eksik veya fazla vergi tarhı, tahakkuku veya tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da değerlendirme yanlışlıklarıdır"*.[254]

Mükellefler, kendi aleyhine sonuç doğuran bu hataların düzeltilmesiyle ilgili doğrudan yargı yoluna başvurabilmesine rağmen vergi idaresi bu hataların yargıya taşınması yerine idari aşamada çözülerek vergi alacağının tahsilini riske atmadan,

---

[252] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.84

[253] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.116; Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.86

[254] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.175

daha kısa sürede ve az maliyetle giderilmesini tercih etmektedir. Bu kapsamda **Vergi hatalarının düzeltilmesi yolu** için, "*bir yandan vergi borcunu, diğer yandan da vergi cezasını kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran ve uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan çözümlenmesine yardımcı olan barışçıl, idari bir çözüm yoludur*" diyebiliriz.[255]

Bilindiği üzere, kendiliğinden verilen beyannameler üzerinden yapılan tarhiyatlara karşı mükelleflere dava açma hakkı tanınmamışken, vergi hataları bakımından buna bir ayrıcalık getirilmiştir. Bu müessesenin kullanılması ile yargı yolu kapanmadığından, mükellef açısından ek bir güvence sağlanmaktadır.[256]

(a) Düzeltme Kapsamındaki Hatalar

Hata düzeltme yolu yalnızca "vergi hatalarına" yönelik bir çözüm yolu olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, VUK'nda vergi hatası olarak nitelendirilenler dışındaki işlem sakatlıklarına karşı hata düzeltme yoluna gidilememektedir. Öte yandan, işlemin vergi hatası kapsamında bir sakatlık taşıyabilmesi için öncelikli olarak kesin ve yürütülmesi zorunlu bir bireysel işlem niteliğinde olması ve bu işlemlerin vergi alacağının doğduğu sırada uygulanan kanunlara aykırı olmaması gerekmektedir.[257]

Bu nedenle, düzeltme kapsamına giren işlemlerin niteliğinin hem idare hem de mükellefler açısından doğru bilinmesinde ve saptanmasında yarar vardır. Ancak hatanın mükellef tarafından ya da vergi idaresinden kaynaklanması veya yapılan yanlışlığın mükellefin lehine ya da aleyhine olması vergi hatası sayılan bir sakatlığın niteliğini değiştirmemektedir.[258]

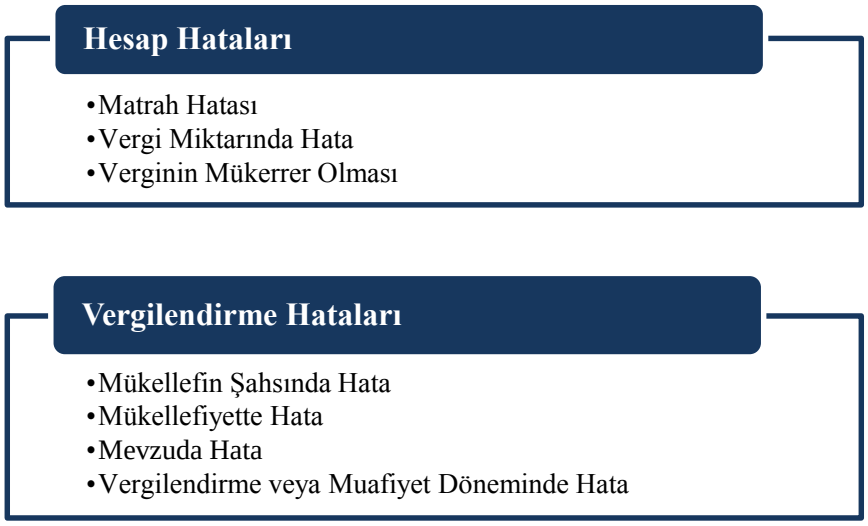
Vergi hatalarının çeşitleri VUK'nun 117 ve 118. maddelerinde "***hesap hataları***" ve "***vergilendirme hataları***" olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Kendi

---

[255] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.177
[256] Gös. yer
[257] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.175
[258] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.85-86

içerisinde de çeşitlere ayrılan bu hataları ilgili başlıklar altında sırasıyla inceleyeceğiz.

Şekil 3: Düzeltme Müessesesi Kapsamındaki Hatalar



(i) Hesap Hataları

Vergiye ilişkin hesaplarda yapılan ve vergi miktarını etkileyen maddi hatalar veya aritmetiksel yanlışlıklar olarak nitelendirebileceğimiz vergi hataları VUK'nun 117. maddesinde "*matrah hataları*, *vergi miktarında hatalar* ve *verginin mükerrer olması"* şeklinde kendi içinde üç farklı grupta düzenlenmiştir.[259]

- ***Matrah Hataları:*** Vergilendirmeye ilişkin olarak düzenlenen belgelerde matraha ait miktarların veya indirimlerin, olması gerekenden eksik ya da fazla belirtilmesi veya hesaplanmasıdır. Düzeltme konusu olacak matrah hataları, yalnızca "beyanname, ihbarname, inceleme raporu, karar ve tahakkuk fişlerinde" yapılan hatalar ile sınırlıdır. Bahsi geçen belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar ise düzeltme kapsamına dahil edilmemiştir.[260] Ayrıca matrah hatasından söz edilebilmesi için yapılan

[259] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.228

[260] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf, Haziran 2008, (14.06.2015), s.6-7

hatanın kişinin takdirinden veya değerlendirmesinden dolayı kaynaklanmaması da gerekmektedir.[261]

- ***Vergi Miktarında Hatalar:*** Vergi oran ve tarifelerinin hatalı bir şekilde uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, yukarıda belirtilen belgelerde verginin olması gerekenden eksik ya da fazla belirtilmesi veya hesaplanmasıdır.[262]

- ***Verginin Mükerrer Olması:*** Çifte vergilendirme olarak da ifade edebileceğimiz bu durum, belirli bir vergilendirme dönemi içinde, aynı vergi kanununun uygulanarak aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınmasıdır.[263] Genellikle işyeri ve ikametgâhının farklı olması nedeniyle iki farklı vergi dairesine tabi olan mükelleflerin karşılaştığı bir sorundur. Bu durum söz konusu vergi dairelerinden biri tarafından düzeltme yapılmasıyla önlenebilmektedir.[264]

(ii) Vergilendirme Hataları

Hesap hataları daha çok, vergi tekniği ile ilgili hususlarda görülürken, vergilendirme hataları ise vergi ilişkisi kurulurken vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde yapılan değerlendirme yanlışlıklarıdır.[265] Buna göre, VUK'nun 118. maddesinde düzenlenmiş olan vergilendirme hataları "*mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata"* olmak üzere dört grupta düzenlenmiştir.[266]

- ***Mükellefin şahsında hata:*** Vergi alacağının gerçek yükümlüsü yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.[267] Bu konuda en çok yapılan hata aynı adı ve soyadı taşıyan kişilerin karıştırılmasıdır.[268]

---

[261] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.112
[262] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.117
[263] Gös. yer
[264] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.113
[265] Hasan Hüseyin Bayraklı, *a.g.e.*, s.210; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.228
[266] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.118
[267] Gös. yer

- ***Mükellefiyette hata:*** Vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan kişilerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.[269] Mükellefiyette açık bir hata yok veya uyuşmazlık yoruma muhtaç ise bu uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümlenmesi gerekir.[270]

- ***Mevzuda hata:*** Verginin konusuna girmeyen veya vergiden hariç tutulan gelir, servet, kıymet, madde, işlem ve evraklar üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.[271] Vergilerin konusu ilgili oldukları kanunlarda açıkça ifade edilmektedir. Söz konusu kanunlarda ilgili verginin konusu kapsamında olmayan veya olsa da istisna kapsamı içinde olan bir şeyin vergilendirmesi vergi hatası olarak kabul edilmektedir.[272]

- ***Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata:*** Vergilendirme döneminin yanlış belirtilmesi veya sürenin yanlış hesaplanmış olması sonucunda yanlış vergi dönemi için vergi ödenmesidir.[273]

(b) Düzeltmeye Konu Edilemeyecek Uyuşmazlıklar

Vergi mevzuatımız uyarınca, uygulamada yaşanan bazı uyuşmazlıklar için vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna gidilememektedir. Bu uyuşmazlıkları ve düzenlendiği maddeleri ise aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- *"Tartışmaya açık olan hukuki uyuşmazlıklar"* (Yorum uyuşmazlıkları)
- *"Yargı mercilerince bir karar verilmiş olan yanlışlıklar"* (VUK m.125)
- *"Ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklar"* (VUK m.125; AATUHK m.58)

Tartışmaya açık hukuki uyuşmazlıklar, idare ile mükellefler arasında vergilendirme işlemlerinin temeline ilişkin hukuken tartışma konusu olabilecek hususlarda ortaya çıkar. Yorum uyuşmazlığı olarak da nitelendirebileceğimiz bu

---

[268]Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.112
[269]213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.118
[270]Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.114
[271]213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.118
[272]Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.114
[273]213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.118

uyuşmazlıklarda, taraflardan biri işlemde sakatlık olduğunu ortaya atarken, karşı taraf da işlemin kanun hükümleri çerçevesinde düzgün olduğunu savunur. Bu nedenle kanun koyucu tarafından, maddi olayı irdeleme farklılıkları ile kanun hükümlerinde yorum farklılıklarından doğan bu tür uyuşmazlıkların vergi hatalarının düzeltilmesi yolu yerine yargı organlarınca çözülmesi öngörülmektir. [274] Bu gibi durumlarda eksik vergi alınması halinde vergi idaresi tarafından ikmalen ya da re'sen tarh yöntemlerine başvurulması gerekirken, fazla vergi alınması halinde ise mükellefler tarafından doğrudan dava yoluna başvurulması gerekmektedir.[275]

Buna ek olarak, daha önce "*Ödeme Emri Çıkartılması*" başlıklı kısımda da anlattığımız üzere vergi hatalarının düzeltilmesi konusu VUK'nda düzenlenmişken tahsil süreci ise AATUHK'da düzenlenmiştir. Bu nedenle ödeme emri VUK'na göre yapılan veya tanzim olunan bir işlem olmadığından ödeme emirlerindeki yanlışlıklar açısından da VUK'nun hata düzeltmeye ilişkin hükümleri geçerli değildir. Bu yanlışlıklara veya hukuka aykırılıklara karşı da mükellefler tarafından yargı yoluna gidilmesi gerekmektedir.[276]

Öte yandan, VUK'nun 125. maddesine göre vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi işlemlerinin vergi yargısından geçmiş ve karara bağlanmış olması durumunda da uygulanabilmektedir. Ancak buradaki tek koşul yargı organlarınca verilmiş olan kararların vergi hataları hakkında olmaması gerektiğidir. Yani vergi hatalarını kapsamayan genel nitelikteki kararlarda, dava konusu edilen işlemlerdeki vergi hatalarına ilişkin hata düzeltme işlemi yapılabilmektedir.[277] Ancak vergi hatasının yargı kararıyla kesin çözüme bağlanmış olması halinde ise yargı kararlarına karşı idari işlemler yoluyla müdahale edilememesinden dolayı, verilen kararın ardından düzeltme işleminin yapılabilmesi mümkün değildir.[278]

---

[274]Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.176-177

[275]Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.94

[276] Özhan Uluatam, *a.g.e.*, s.144; Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.95

[277] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.125; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.180

[278]Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.94-95

(c) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Süreci

VUK'nun 119. maddesine göre vergi hataları aşağıdaki yollarla ortaya çıkarılabilir:

- Mükellefin başvurusu
- Üst memurlar tarafından yapılan incelemelerde tespit edilmesi
- İlgili memur tarafından hatanın fark edilmesi
- Teftiş veya vergi incelemeleri esnasında ortaya çıkartılması[279]

Buna göre, vergi hatalarının düzeltilmesi mükelleflerin yazılı başvurusu üzerine yapılabileceği idare tarafından re'sen düzeltme yoluyla da yapılabilmektedir. İlgili başlıklar altında bu iki yolu sırasıyla inceleyeceğiz.

(i) Mükelleflerin Talebi Üzerine Düzeltme

Mükellefler tarafından, vergi hatalarından birini yapısında barındıran sakat bir vergilendirme işlemine karşı dava açma süresi olan **otuz gün** içinde doğrudan yargı yoluna gidilebileceği gibi, bu süre geçmiş dahi olsa hatanın ilgili olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden **beş yıllık zamanaşımı** içinde[280] vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna da başvurulabilmektedir.[281]

Hata düzeltmede karar verme yetkisi vergi dairesi müdürlerindedir.[282] Buna göre, mükellefin düzeltme talebine karşı ilgili vergi dairesi tarafından 60 gün içinde cevap verilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde cevap verilmemesi halinde ise düzeltme isteği zımnen reddedilmiş sayılır.

---

[279] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.119

[280] ***Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergiler, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergiler ve ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergileri kapsayan üç özel durum için zamanaşımı süresine bir yıldan aşağı olmamak üzere ek süre öngörülmüştür. Yani 5 yıl olan hata düzeltme zamanaşımı özellikli durumlarda bu süreyi aşabilmektedir.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.126)

[281] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.114, m.126;Nurettin Bilici, *a.g.e.*, 31. Baskı, s.159

[282] ***VUK'nun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine veya müdürlere de devredebilmektedir.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.120)

Düzeltme yoluna başvurulması, tahakkuk etmiş bir vergi borcunun istenmesine ve bu borç için ödeme emri düzenlenmesine engel değildir. Diğer bir ifadeyle, vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna başvurulması tahsil işlemlerinin durdurulmasına neden olmamaktadır.[283] Buna karşın, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talepleri bu sürenin durmasına neden olmaktadır.[284] Mükelleflerin düzeltme talebinin zımnen veya açık bir şekilde reddedilmesi halinde ise kalan süre yeniden işlemeye başlar. Dolayısıyla düzeltme talepleri zımnen veya açık bir şekilde reddolunan mükellefler, dava açma süresinin geçirilmemiş olması koşuluyla vergi mahkemesinde dava açabilmektedirler.[285] Dava açma süresinin geçirilmiş olması halinde ise mükelleflerin kullanabileceği tek yöntem **Maliye Bakanlığına şikâyet**[286] **yoluyla başvurmaktır.**[287] Bunların dışında, hata düzeltme talebiyle herhangi bir başvuruda bulunmadan doğrudan Maliye Bakanlığına şikâyet başvurusunda bulunmak ise mümkün değildir. Maliye Bakanlığının bu konuda vereceği kararlar ise vergi daireleri açısından bağlayıcı niteliktedir[288] [289]

---

[283] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.97

[284] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.179

[285] ***İdarece karar verme süresi olan 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse mükellef bu cevabı talebin reddi sayarak kesin cevabı beklemeden dava açabileceği kesin cevabı beklemeyi de tercih edebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, 60 günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idarî makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren 60 gün içinde dava açılabilir.*** (bkz.: "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 17580, 20.01.1982, m.10)

[286] ***Bu kapsamda il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.124)

[287] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.11, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.124; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.179-180

[288] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.111-112

[289] ***Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağının "şikâyet yolu ile müracaat" başlıklı 89. maddesine göre, şikâyet yolu ile başvuruların Maliye Bakanlığına değil Gelir İdaresi Başkanlığına yapılacağı öngörülmüştür.*** (bkz.: Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Usul Kanunu Tasarısı…*, Taslak m.89, (17.11.2016))

Bu kapsamda,

- Yapılan şikâyet başvurusunun Bakanlık tarafından uygun görülmesi halinde ilgili vergi dairesine bildirim yapılarak gerekli düzeltmelerin yapılması sağlanır.

- Buna karşın şikâyet başvurusu Bakanlık tarafından uygun bulunmayarak reddedilebileceği gibi *altmış günlük süre* içerisinde cevap verilmemesi halinde de reddedilmiş sayılabilmektedir. Bu durumda mükellefler açısından yeni bir dava açma hakkı daha doğmaktadır. Buna göre, mükellefler tarafından bu ret işlemine karşı, dava açma süresi olan *otuz gün* içinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilmektedir.[290]

Şikâyet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın konusunu, hatalı olduğu iddia edilen vergilendirme işlemi değil, şikâyet başvurusunun reddine (ya da reddedilmiş sayılmasına) ilişkin işlem oluşturmaktadır. Bu nedenle davanın, dava konusu işlemi yapan Maliye Bakanlığına karşı açılması gerekmektedir.[291]

Ancak vergi mahkemesi bu davayı yalnızca vergi hatası bulunup bulunmadığı yönüyle incelemektedir. Bu nedenle mahkeme tarafından dava konusu işlemin VUK'nun tanımına uygun bir vergi hatası taşımadığına yani söz konusu uyuşmazlığın bir hukuki uyuşmazlık olduğuna kanaat getirilirse, süresinde yargıya başvurulmamış olması nedeniyle davanın usulen reddi yoluna gidilir.[292]

Bu bakımdan, davanın süre aşımı gerekçesi ile reddedilmesi sonucu ile karşılaşmamak için vergilendirme işleminde hukuki uyuşmazlık olmaya elverişli bir durumun mevcut olması halinde, dava açma süresi dolmadan ilk olarak vergi mahkemesinde dava açmakta yarar vardır.[293]

---

[290] İbrahim Ercan-Ali Gül, *Vergi Mükelleflerinin Ödev Hakları*, İSMMMO, s.115

[291] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.37; Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.113-114

[292] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.114

[293] Gös. yer

(ii) Vergi İdaresince Re'sen Düzeltme

Düzeltme işlemi mükelleflerin başvurusu dışında, şüphe oluşturmayacak derecede *açık ve kesin* olan vergi hataları için herhangi bir başvuru olmaksızın vergi dairesi müdürünün kararı ile vergi dairesince re'sen de yapılabilmektedir. İdare tarafından yapılan düzeltme işlemi niteliği itibariyle bir idari işlemdir ve vergi dairesinin kendi iç denetim mekanizmaları ile ortaya çıkar.[294] Mükelleflerin düzeltme başvurusu için geçerli olan *beş yıllık zamanaşımı* süresi re'sen düzeltme için de geçerlidir. Bu nedenle re'sen düzeltme yetkisi yalnızca bu süreler dahilinde kullanılabilmektedir.[295]

(d) Düzeltme İşleminin Sonuçları

Düzeltme talebinin vergi dairesi müdürünce onaylanması veya vergi dairesi müdürü tarafından re'sen düzeltme kararı alınması halinde, vergi dairesince yapılacak olan düzeltme işlemlerinin ardından;

- **Mükellef lehine bir düzeltme yapılmış** olması halinde düzeltme fişi üzerinde düzeltme işlemi yapılarak düzeltme fişinin bir örneği mükellefle tebliğ edilir ve lehine düzeltilen miktar kadar vergi borcu sona ermiş olur. Vergi borcunun daha önce ödenmiş olması halinde ise mükellef tarafından 1 yıl içinde iade ya da mahsup talebi ile başvurulduğu takdirde nakden iade edilir ya da vergi borçlarına mahsup olunur. Başvuru bu süre içinde yapılmaz ise alacak hakkı kaybolur.[296]

- **Mükellef aleyhine bir düzeltme yapılmış** ve ilave bir vergi tarhiyatına gidilmiş ise ilave verginin düzeltme fişi ve eki, düzenlenecek olan ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Mükellefler, aleyhlerine yapılan bu düzeltmeye karşı işlemin kendilerine tebliğ edildiği tarihten başlayarak dava

---

[294] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.121; Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.182

[295] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.99

[296] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.120

açma süresi olan 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilmektedirler.[297]

(3) Pişmanlık ve Islah

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi hukuki niteliği itibariyle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari bir yol olarak kabul edilmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareketleri sebebiyle vergi kaybına yol açmaları ya da belge düzenini bozmak suretiyle suç işlemeleri halinde belli koşullar altında bu suçluluktan kurtulmaları mümkün olabilmektedir.[298]

Bu sayede kanunun katı hükümleri karşısında mükelleflerin güçsüz ve çaresiz bir durumda bırakılmaması, belli bir hoşgörü ile hareket edilerek mükelleflerin idareye yaklaştırılması ve vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesi amaçlanmaktadır.[299]

Pişmanlık ve ıslah, zamanında yapılmamış beyanın yapılmasına ya da yanlış veya eksik yapılmış beyanın düzeltilmesine olanak sağlamakla birlikte *vergi ziyaı cezasının kesilmesini* ve iştirak halinde işlenenler de dahil olmak üzere *kaçakçılık suçunun kovuşturulmasını* veya buna ilişkin cezaya hükmolunmasını engelleyen bir kurumdur.[300] Bu bakımdan pişmanlık ve ıslah müessesesi yalnızca beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için uygulanabilmektedir. Bahsi geçen vergi türleri ise şunlardır:

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi

---

[297] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.120; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.179
[298] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.221
[299] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.52
[300] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.53

- Veraset ve İntikal Vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Buna karşın VUK'nun 371. maddesi gereği Emlak Vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanması mümkün değildir. Öte yandan, beyana dayanan bir vergi olan ancak VUK kapsamına girmeyen Gümrük Vergisinde de pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulanamamaktadır.[301]

Ancak burada, pişmanlık ve ıslah kurumunun kabahati ortadan kaldırmadığının da altını çizmemiz gerekir. Zira kabahat tüm yönleriyle ortada durmaktadır. Ancak devlet, kamu alacağının mümkün olan en kısa sürede hazineye kazandırılmasını sağlamak ve iyi niyetli mükellefi korumak amacıyla cezalandırmadan vazgeçmektedir. Pişmanlık müessesesi bu yönüyle, mükellefler tarafından beyan dönemi sonrasında cezalı tarhiyata muhatap olmamak için kullanılmakta, idare tarafından ise vergi alacağının vergi incelemesi yapılmadan tespit edilip, tahsil edilmesinde işlev görmektedir.[302]

(a) Pişmanlık ve Islahın Şartları

İşlemiş olduğu kabahat veya suç nedeniyle cezalandırılmak istemeyen kimsenin, VUK'nun 371. maddesinde belirtilen birtakım şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu şartları *kendiliğinden haber verme, beyanda bulunma* ve *verginin pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi* şeklinde sıralamak mümkündür.[303]

Buna göre, beyana dayanan vergilerde, vergi ziyaı cezasını gerektiren ya da iştirak halinde işlenenler de dahil olmak üzere kaçakçılık suçu oluşturan kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükellefler, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde;

---

[301] Yaşar Ayyıldız, *a.g.e.*, s.62

[302] *Pişmanlık ve Islah Kurumu*, http://www.academia.edu/5629508/PI_S_MANLIK_VE_ISLAH_KURUMU, (27.10.2016), s.3; Cihan Deligöz-İlyas Meriç, "Pişmanlıkla Verilen Vergi Beyanları Dava Konusu Olabilir Mi?", *http://www.vmhk.org.tr/pismanlikla-verilen-vergi-beyanlari-dava-konusu-olabilir-mi*, 23.09.2013, (27.10.2016)

[303] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.53-54

- Hiç vermemiş oldukları beyannameleri vermeleri,
- Eksik beyanlarını tamamlamaları ya da yanlış beyanlarını düzeltmeleri,
- Ödeme süresi geçmiş olan vergileri ***pişmanlık zammı*** ile birlikte ödemeleri,

halinde, haklarında vergi ziyaı cezası kesilmemekte ve kovuşturma yapılmamaktadır. Bu kapsamda, verilen beyannamelerin koşullara uygunluğu incelendikten sonra gereken tarhiyat yapılır. Bu işlemin ardından tahakkuk fişi düzenlenerek bir örneği mükellefe verilir, böylece verginin tahakkuku sağlanmış olur. Tahakkuk eden verginin vadesi de tahakkuk fişine yazılır. Ödeme süresi geçmemiş olan vergiler ile vergisi kanuni süresinde ödenmiş olmakla birlikte beyannamenin kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilmesi halinde pişmanlık zammı uygulanmaz. Buna karşın ödeme süresi geçmiş olan vergilere ise ilgili verginin normal vade tarihinden, ödeme tarihine kadar (o gün dahil) geçen süre dikkate alınarak ödemenin geçtiği her ay (30'ar günlük süre) ve kesri için gecikme zammı oranında (aylık %1,40) pişmanlık zammı uygulanmaktadır.[304] Ayrıca bu hükümlerden yararlanabilmek için haber vermenin, vergi ziyaı kabahatinde vergi kaybı yaşandıktan sonra fakat tarh zamanaşımı içinde, kaçakçılık suçlarında ise dava zamanaşımı içinde yapılması gerekmektedir. Ancak kişinin bildirdiği durum aynı zamanda usulsüzlük de teşkil ediyorsa, idarece usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Bu kapsamda süresinde verilmemiş olan beyannameler için birinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir.[305]

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile mükellefler, kendiliğinden haber verme ile kanuna aykırı davranışı nedeniyle *pişmanlık* duyduğunu ortaya koymakta, yerine

---

[304] ***Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağının pişmanlık ve ıslah müessesesinin düzenlendiği 293. maddesine göre, pişmanlık zammı uygulamasında ay kesirlerinin dikkate alınmayacağı öngörülmüştür.*** (bkz.: Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Usul Kanunu Tasarısı…*, Taslak m.293, (17.11.2016))

[305] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.371; Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması…*, (27.10.2016), s.14; 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun, m.51; Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.54; Nurettin Bilici, *a.g.e.*, 31. Baskı, s.130; *Pişmanlık ve Islah Kurumu*, http://www.academia.edu/5629508/PI_S_MANLIK_VE_ISLAH_KURUMU, (27.10.2016), s.8, s.19, s.20

getirilmesi gereken şartları da yerine getirmek suretiyle kendini *ıslah* etmiş olmaktadır.[306] VUK'nun 371. maddesine göre, "***kendiliğinden haber vermenin***" geçerli olabilmesi için de bazı şartlar aranmaktadır. Buna göre, haber vermenin kendiliğinden olabilmesi için mükellefler tarafından durumun vergi dairesine bildirmesinden önce;

- Haber verilen hususla ilgili olarak bir ihbarda bulunulmamış olması,
- Kaçakçılık suçu teşkil eden fiilin işlendiğinin tespit edilmemiş olması,
- İlgili mükellef gözetiminde herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış olması,
- Konunun takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması

gerekmektedir.[307]

Ancak bir mükellefin pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanmış olması onun vergi incelemesine alınmasına engel oluşturmamaktadır. Buna göre, pişmanlık talebinde bulunulup bu talep kabul edildiğinde, 15 gün içinde verilmeyen beyan daha önceki beyanın tamamlanması veya değiştirilmesi için verilecek ek beyan niteliğinde ise, re 'sen takdir işlemi yapılmaz, vergi incelemesine tabi tutulur. İnceleme sonucunda pişmanlıktan yararlanılan sınırları aşan bir vergi ziyaı olduğu fark edilirse, buna uygun cezai işlem uygulanır. Buna karşın süresi içinde verilen beyannamelere ek olarak, pişmanlık talepli verilen ek beyannamelere de usulsüzlük cezası kesilmemektedir.[308]

Gerekli koşulları sağlayarak pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanan bir mükellef bu müessese sayesinde vergi ziyaı ile ilgili para cezasını ödemekten kurtulmanın yanında iştirak halinde işlenenler de dahil olmak üzere kaçakçılık suçu ile ilgili olarak hapis cezası ile yargılanmaktan da kurtulmaktadır.[309] Bu çerçeveden bakıldığında, pişmanlık ve ıslah müessesesinin, var olan bir uyuşmazlığı ortadan

---

[306] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.55

[307] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.371

[308] *Pişmanlık ve Islah Kurumu*,
http://www.academia.edu/5629508/PI_S_MANLIK_VE_ISLAH_KURUMU, (27.10.2016), s.8, s.20

[309] Nurettin Bilici, *a.g.e.*, 31. Baskı, s.130

kaldırmaktan ziyade gelecekte doğabilecek olası uyuşmazlıkların önüne geçmeyi amaçlandığını söyleyebiliriz.[310]

Pişmanlık ve ıslah şartlarına ödeme yönünden uymayan mükellefler bu müesseseden yararlanamamaktadırlar. Bu durumda pişmanlık talebi ile verilen beyannameler "*kanuni süresinden sonra verilen beyanname*" olarak kabul edilerek pişmanlık zammı uygulamasına gidilir. VUK'nda bu şekilde verilen beyannameler için %50 oranında vergi ziyaı cezası ya da 1. derece 2 kat usulsüzlük cezasının kesilmesi öngörülmektedir. Ancak bir fiilin aynı zamanda hem usulsüzlük, hem de vergi ziyaı cezasını gerektirmesi halinde bu cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilmektedir. Dolayısıyla pişmanlık şartlarını ödeme yönünden ihlal eden mükelleflere tarhiyata ek olarak, öngörülen bu cezaların miktar itibariyle en ağırı kesilmektedir. Bu uygulama pişmanlık talebi kabul edilmeyen beyannameler için de uygulanmaktadır.[311]

Örneğin, KJG Ltd. Şti. tarafından 2015 yılı hesap dönemi hakkında Kurumlar Vergisi beyannamesinin düzenlenmesi esnasında personel giderlerinin mükerrer (tekrar) kaydedildiğinin fark edilmesi üzerine 01.08.2016 tarihinde pişmanlık talepli düzeltme beyannamesi verilmiştir. Talebin uygun görülmesi üzerine normal vade tarihi 30.04.2016 olan vergi için vergi dairesi tarafından ilgili beyanname üzerinden 5.000 TL tutarında vergi tarhiyatı yapılmıştır. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak isteyen mükellefin tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergi aslı ile birlikte hesaplanacak olan pişmanlık zammını haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödemesi gerekmektedir. 15 günlük ödeme süresi 15.08.2016 tarihinde sona ermekte olup, ödemenin 10.08.2016 tarihinde yapılacak olması halinde ödenecek olan tutar şu şekilde hesaplanacaktır:

---

[310] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.146

[311] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması*…, (27.10.2016), s.15; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.344, m.336, m.352

Vade Tarihi: 30.04.2016

Ödeme Tarihi: 10.08.2016

Ödemenin Geciktiği Süre: 3 Ay 10 Gün

3 Aylık Pişmanlık Zammı Oranı: (Aylık %1,40) x (3) = %4,2

10 Günlük Pişmanlık Zammı Oranı: (Günlük %0,046) x (10) = %0,46

Uygulanacak Olan Pişmanlık Zammı Oranı: %4,66

Ödenecek Olan Tutar: (5.000) + (5.000 x %4,66) = 5.233 TL olacaktır.

(4) Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim yolu "*Vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme*" başlığı ile VUK'nun 376. maddesinde düzenlenmiştir. Bu müessese ile Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak[312] kesilen cezalardan kısmen de olsa kurtulmak mümkün olabilmektedir. VUK'nun 376. maddesinin başlığından da anlaşılacağı üzere yalnızca vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına yönelik bir uygulama olan cezalarda indirim yolu ile kesilen cezaların bir kısmından vazgeçilerek, uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden idari aşamada barışçıl bir şekilde çözümlenmesi ve vergi alacağının kısmen de olsa hazineye kazandırılması amaçlanmaktadır.

Vergi tarhiyatını zamanında yaptırmayan veya eksik yaptıran mükellefler için vergi idaresince ikmalen, re'sen veya idarece tarh denilen tarh yöntemlerinin uygulandığını ve bu şekilde tarh edilen vergilerle ile birlikte bazı cezaların da kesildiğini daha önceki başlıklarda anlatmıştık. Bu kapsamda, cezalarda indirim hükümlerinin düzenlendiği VUK'nun 376. maddesine göre:

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı ihbarnamenin

[312] ***Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK'na tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242. maddesi hükümleri uygulanır.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.2)

tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi olan 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurularak, tarh edilen vergi aslının tamamı ile yapılacak olan indirimlerden arta kalan vergi cezalarının *vadesinde (dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içinde)* veya *teminat gösterilerek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde*[313] ödeneceğinin bildirilmesi halinde vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından Kanunda gösterilen oranlar nispetinde kurtulmak mümkündür.[314]

Buna göre, aksine bir hüküm içermediğinden dolayı kaçakçılık suçu sayılan fiillerle sebebiyet verilenler de dahil olmak üzere VUK'nun 344. maddesi kapsamında kesilen vergi ziyaı cezaları da cezalarda indirim hükümlerinden yararlanabilmektedir.[315] Ayrıca vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları da indirim kapsamına dahil edilmiştir.[316] Buna karşın adından da anlaşılacağı üzere, tüm koşullar eksiksiz bir şekilde yerine getirilmiş olsa dahi vergi asılları hakkında cezalarda indirim müessesesinden yararlanılması mümkün değildir.[317]

Bilindiği üzere, kasıtlı olarak vergi kaybına yol açmak şeklinde nitelendirebileceğimiz kaçakçılık suçuna ilişkin uygulanacak cezai yaptırımlar adli yargının görev alanına girmekte ve bu suçu işleyenler veya suça iştirak edenler hakkında hapis cezası öngörülmektedir. Vergi mevzuatımız gereğince bu cezanın uygulanması vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına da engel teşkil etmemektedir. Buna göre, kaçakçılık suçunu oluşturan ve dolayısıyla ağır nitelikli fiillerle vergi ziyaına sebep olanlar hakkında ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında, bu fiillere iştirak edenler hakkında ise ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezasının kesileceği VUK'nun 344. maddesinde ayrıca düzenlenmiştir. Bu bakımdan her ne kadar kasten vergi kaybına yol açanlara kanun

---

[313] ***Normal (vadesinde) ödeme süresi dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir aydır. Teminat gösterilmesi durumunda bir aylık süreye üç ay daha ilave edileceğinden, ödeme süresi dört aya çıkmış olacaktır. Teminat olarak kabul edilecek değerler ise 6183 sayılı Kanunun 10. maddesinde tek tek belirtilmiştir. Teminatın sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi veya borç miktarının artması halinde ise teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir. Ayrıca vergi borçlusu da verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilmektedir.*** (bkz.: 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun, m.10)

[314] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.376

[315] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.344, m.376

[316] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.376

[317] Kemal Akmaz, "Cezalarda İndirim Müessesesi", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:191, Kasım 2008

koyucu tarafından ağır yaptırımlar öngörüldüğü düşünülse de kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı cezasının yanında uygulanan vergi ziyaı cezasının böyle bir uygulamayla indirim kapsamında tutulması cezai yaptırımların mükellefler üzerindeki etkisini azaltabilecektir. Bu nedenle, uzlaşma müessesinde olduğu gibi, kaçakçılık suçunu oluşturan ve dolayısıyla ağır nitelikli fiilleri işleyenler ile bu fiillere iştirak edenler hakkında kesilecek olan vergi ziyaı cezasının, cezaların caydırıcılığını sağlamak adına indirim kapsamı dışında bırakılması daha doğru olacaktır.

(a) Cezalarda İndirimin Şartları

Mükellefler, ödeyeceklerini bildirdikleri vergi ve cezayı yukarıda yazılı **süreler içinde ödemez** veya **dava konusu yaparsa** cezalarda indirim hükümlerinden yararlanamamaktadır.[318]

Davanın yalnızca cezalara karşı değil, vergi aslına karşı açılması durumunda da cezalarda indirim hükümlerinden yararlanılamamaktadır. Buna karşın, iki ayrı vergilendirme döneminden biri için ceza indirimi diğeri içinse dava açma yoluna gidilebilmektedir. Hem ikmalen hem de re'sen tarhiyat yapılması durumunda da benzer bir yöntem izlenebilmektedir. Buna ek olarak, dava açılmasına karşın, kalan dava açma süresi dolmadan ve mahkeme tarafından karar verilmeden önce davadan vazgeçilmesi durumunda da cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmek mümkündür. Vergi borçlusu tarafından ceza indirimine başvurulmasına rağmen, belirtilen süreler içinde ödeme yapılmaması durumunda ise indirime konu olan cezalar ile birlikte vergi aslının tamamı tahsil edilir.[319]

Öte yandan, hem cezalarda indirim hükümlerinden hem de daha sonra inceleyecek olduğumuz **uzlaşma hükümlerinden** birlikte yararlanılması da kanunen mümkün değildir. Diğer bir ifade ile uzlaşılan vergi ve cezalar için cezalarda indirim hükümleri; cezalarda indirim hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için de uzlaşma hükümleri uygulanamaz. Buna karşın, başvuru süresinin dolmamış olması şartıyla,

[318] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.376
[319] Ernst&Young, *a.g.e.*, s.229; Kemal Akmaz, *a.g.m.*

uzlaşma yoluna gidilmesine rağmen uzlaşmanın sağlanamaması, uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşma tutanağı imzalanmadan uzlaşma talebinden vazgeçilmiş olması halinde cezalarda indirim müessesesinden yararlanılması mümkün olabilmektedir.[320] Öte yandan, cezalarda indirim hakkından yararlanma, yasada belirtilen indirimden arta kalan vergi ve cezanın ödenmesine bağlı iken, uzlaşmada, uzlaşılan vergi ve cezaya ilişkin ödeme yapılmaması uzlaşma hakkını ortadan kaldırmamakta, uzlaşma ile kesinleşen kamu alacağına gecikme zammı uygulanmaktadır.[321] Tüm bu konulara uzlaşma müessesini incelerken daha ayrıntılı bir şekilde değineceğiz.

(b) Cezalarda İndirim Oranları

Yukarıda belirtilen şartların sağlanması halinde cezalarda indirim hükümleri kapsamında:

- Vergi ziyaı suçunda ceza tutarının birinci defada 1/2'si, daha sonra kesilenlerin 1/3'ü,
- Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının ise her defasında 1/3'ü indirilir.[322] [323]

Buna göre, cezalarda indirim yoluna başvuran mükellefler, vergi ziyaı cezası için öngörülen indirim oranından tüm vergi mükellefiyetleri boyunca sadece bir defa yararlanabileceklerdir. Daha sonra kesilecek vergi ziyaı cezaları için 1/3 oranında indirim uygulanacaktır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında yapılacak olan indirim ise mükellefin daha önce indirimden kaç kez yararlandığına bakılmaksızın her defasında 1/3 oranında uygulanacaktır. Bu nedenle mükelleflerin

---

[320] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.50

[321] Çetinkaya Hukuk Bürosu, *Vergi Hukukunda Uzlaşma*, http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9f5d0f4c-efb1-4ded-a812-b0643cf14a6e.pdf, (31.03.2016), s.22

[322] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.376

[323] ***Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağının "Vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme" başlıklı 296. maddesine göre cezalarda indirim müessesesi kapsamında tüm ceza türleri için her defasında %50 oranında indirim yapılacağı öngörülmüştür.*** (bkz.: Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Usul Kanunu Tasarısı…*, Taslak m.296, (17.11.2016))

ileride karşılaşabilecekleri yüksek meblağlı vergi ziyaı cezalarına karşı %50 oranındaki indirimden yararlanabilmeleri için, nispeten daha küçük meblağlı vergi ziyaı cezalarına karşı uzlaşma ya da yargı yoluna başvurmalarında veya cezanın tamamını ödemelerinde yarar vardır.[324]

Cezalarda indirime ilişkin hükümlerin uygulanması tarhiyatı yapılan vergi aslının da dava konusu yapılmadan kabul edildiği yani kesinleştiği anlamına gelir. Bu kapsamda cezalarda indirime konu edilen verginin normal vade tarihinden, kesinleşme tarihine kadar geçen süre dikkate alınarak tahakkukun gecikmesinden dolayı aylık %1,40 oranında **gecikme faizi** hesaplanması gerekir. Hesaplanan gecikme faizinin de vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonra kalan kısmı ile birlikte yukarıda belirtilen süreler içinde ödenmesi gerekir.[325]

Örneğin, KJG Ltd. Şti. adına 50.000 TL tutarında vergi tarhiyatı yapılarak 50.000 TL tutarında da vergi ziyaı cezası kesilmiştir. Buna ilişkin olarak düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesi ise 1.10.2016 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Daha önce cezalarda indirim müessesesinden yararlanmamış olan mükellef tarafından tebliğ edilen 50.000 TL tutarındaki vergi ziyaı cezasına karşı vergi dairesinden 15.10.2016 tarihinde indirim talebinde bulunulmuştur. Yapılan başvuru üzerine idare 15.10.2016 tarihinde cezalarda indirim müessesesine konu edilen vergi aslını aynen kabul ederek, vergi ziyaı cezasını 50.000 TL'den 25.000 TL'ye indirmiştir. Bu miktarlara ek olarak ilgili verginin normal vade tarihi olan 30.05.2015 tarihinden vergi borcunun kesinleştiği tarih olan 15.10.2016 tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizi uygulanması gerekecektir. Ancak gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmadığından hesaplama işlemi 2016 yılının Ekim ayı hariç tutulacak şekilde (7) + (9) = 16 ay üzerinden yapılacaktır. Buna göre, kesinleşen vergi aslı miktarı üzerinden (50.000) x (16) x (%1,40) = 11.200 TL olarak hesaplanan gecikme faizinin vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonra kalan kısmı ile birlikte 1.10.2016 tarihinden itibaren 60 gün içinde ödenmesi

---

[324] Kemal Akmaz, *a.g.m.*

[325] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.51

gerekmektedir. Bu bakımdan ödenecek olan tutar ise (50.000) + (25.000) + (11.200) = 86.200 TL olacaktır.

(5) Uzlaşma

Vergi idaresi ile mükellefler arasında yaşanan uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan çözümünü sağlayan müesseselerden en önemlisi ve en yaygın kullanılanı uzlaşmadır. Uzlaşma, kavram olarak, bir sorun üzerinde mutabakat sağlamak ve karşılıklı tavizleşerek anlaşmak anlamına gelmektedir. Vergi hukukundaki uzlaşmanın da amacı, vergi dairesince tarh edilmiş ya da edilecek olan vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilmiş ya da kesilecek olan vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları üzerinde mükellef ile idarenin anlaşmaya varmasını ve uyuşmazlığın yargıya taşınmadan çözülmesini sağlamaktır.[326]

Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki ayrı şekilde uygulanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna, vergi incelemeleri sonunda tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi cezaları hakkında başvurulurken; tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna ise tarhiyatı yapılmış vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilmiş olan vergi ziyaı cezaları hakkında başvurulabilmektedir.[327]

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü için öngörülen ve aynı zamanda araştırmamızın da konusunu oluşturan uzlaşma müessesesini bir sonraki bölümde daha ayrıntılı bir şekilde inceleyeceğiz.

(6) Üst Makamlara Başvuru

Yetki paralelliği ilkesi gereği, aksine bir hüküm bulunmadıkça, bir idari işlemi yapmış ya da bir idari kararı almış olan idari makam ya da organ, o idari işlem ya da idari kararı değiştirmeye, kaldırmaya ve geri almaya da yetkilidir. Bu kapsamda, İYUK'nun 11. maddesinde düzenlenen üst makamlara başvuru yolu ile ilgililere "*idarenin tek taraflı olarak tesis ettiği bir idari işlemin* ***kaldırılması, geri***

[326] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.215
[327] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.216

alınması, değiştirilmesi veya ***yeni bir işlemin yapılması"*** konusunda üst makamlara başvuruda bulunma hakkı tanınmıştır. Dolayısıyla üst makamlara başvuru yolu, vergi idaresi tarafından tesis edilen vergilendirme işlemlerine karşı mükelleflerin kullanılabileceği idari başvuru yolları arasında yer almaktadır.[328]

Üst makama başvurabilmek için **konu bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.** Bu nedenle mükellefler, vergi dairesinin vergilemeye ilişkin her türlü bireysel idari işlemine karşı "*Vergi Dairesi Başkanlıklarına"*; Vergi Dairesi Başkanlığı olmayan yerlerde ise "*Defterdarlıklara"* yazılı olarak başvurabilirler. Ancak bu başvuruların vergi davası açmak için belirlenmiş süreler içinde yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla hak düşürücü olan bu süreler içinde başvuruda bulunmayanlar başvuru haklarını kaybederler. [329]

Üst makama dava açma süresi içinde yapılmış olan başvurular ise işlemeye başlamış olan **dava açma süresini durdurmaktadır**. Duran süre, cevabın alındığı veya 60 günlük bekleme süresi içinde cevap alınamaması halinde bu sürenin dolduğu tarihi izleyen günden itibaren başlayarak kaldığı yerden (yeniden değil) işlemeye başlar. Diğer bir ifadeyle, üst makamın isteği reddetmesi ya da reddetmiş sayılması durumunda durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar. Bekleme süresi geçtikten sonra idare tarafından verilecek ret cevapları ilgililere yeniden dava açma hakkını doğurmaz.[330]

Bu kapsamda, mükellefin talebinin vergi idaresince karşılanması halinde uyuşmazlık çözümlenmiş demektir. Talebin kısmen ya da tamamen karşılanmaması halinde ise geri kalan dava açma süresi içinde yargı yoluna başvurabilmek mümkündür.[331]

---

[328] Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.98

[329] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*, Haziran 2008, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf, (11.03.2016), s.17; Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.99-100; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.11

[330] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları…*, (11.03.2016), s.17-18; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.11

[331] Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.100

İdare tarafından tesis edilen işlemlere karşı İYUK'nun 11. maddesinde düzenlenmiş olan "üst makamlara başvuru yolu" ile VUK'nun 124. maddesinde düzenlenmiş olan "şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvuru" aynı müesseseler değildir. **Şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvuru**, dava açma süresi geçtikten sonra, vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini içeren tahsilât aşamasında yapılan vergi hataları dolayısıyla düzeltme talepleri reddolunan mükelleflerin başvurabileceği bir yol iken; **üst makamlara başvuru yolu**, vergi hatası kapsamında olmayan bütün vergilendirme ve ceza kesme işlemleri için geçerli olan ve dava açma süresi içinde başvurulması gereken bir yoldur.[332]

Üst makama başvuruda konu bakımından herhangi bir sınırlama getirilmediği için etkin kullanılması halinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli bir yol haline gelebilir. Böylece uyuşmazlıkların yargıya taşınması önlenerek ağır işleyen mahkemelerin iş yükünün azaltılmasına katkıda bulunulmuş olur.[333]

b. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık)

Ülkemizde idarenin yaptığı eylem ve işlemler, dünyadaki gelişmelere paralel olarak gittikçe önem kazanmaktadır. Bu nedenle, karmaşıklaşan bürokratik yapıya karşı bireyleri koruyan; özellikle üst düzey yöneticilere verilen takdir yetkilerindeki artışın neden olduğu kötü yönetim uygulamalarına karşı ek güvenceler sağlayan; idareyi yargısal ve idari yollar dışında da denetleyerek yapmış olduğu haksız ve hatalı eylem ve işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkları gidermeyi amaçlayan; hukuka ve hakkaniyete uygun, insan haklarına saygılı ve hesap verebilir bir yönetim için çalışan bağımsız ve tarafsız bir kuruma ihtiyaç duyulmuştur.[334]

---

[332] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*…, (11.03.2016), s.18; Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.99

[333] Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.99

[334] Serkan Köleli, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kamu Denetçiliği (Ombudsman) Kurumuna Genel Bir Bakış)", *www.alomaliye.com/2015/07/20/vergi-uyusmazliklarinin-cozumunde-ombudsman*, 20.07.2015, (05.02.2016); Haydar Efe-Murat Demirci, "Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 90, Temmuz-Eylül 2013, s.51, s.68

Bu ihtiyaçlar doğrultusunda;

Kamu Denetçisine başvuru hakkı, ***Anayasa değişikliğine ilişkin 12.09.2010 tarihinde yapılan referandum neticesinde*** 1982 Anayasası'nın "*Dilekçe Hakkı*" başlıklı 74. maddesinin "Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı" olarak değiştirilmesiyle hukuk sistemimize girerek Anayasal bir hak statüsü kazanmıştır. Bu kapsamda Kamu Denetçiliği Kurumu ile ilgili usul ve esasların kanunla düzenleneceği ilgili madde hükmüyle karara bağlanmıştır.[335]

Nitekim 14.06.2012 tarihinde kabul edilen **6328 sayılı *Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu*** ile Kamu Denetçiliği Kurumuna ilişkin usul ve esaslar düzenlenerek Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliğini haiz, özel bütçeli ve gerekli gördüğü yerlerde büro açma hakkı saklı kalmak üzere merkezi Ankara'da bulunan **Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık)** kurulmuştur.[336]

6328 sayılı Kanuna dayanarak 28.03.2013 tarihli ve 28601 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan ***Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*** ile kuruma yapılacak şikâyet başvuruları ile birlikte kurumun çalışma usul ve esasları düzenlenmiştir.[337]

Yayınlanan yönetmeliğe göre, mahallî idarelerin, bağlı idarelerinin ve birliklerinin eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına karşı 29.3.2014 tarihinden; diğer idarelerin eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına karşı ise 29.3.2013 tarihinden itibaren Kamu Denetçiliği Kurumuna şikâyet başvurusunda

---

[335] "5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 27580, 13.05.2010, m.8; Kamu Denetçiliği Kurumu, *Bilgilendirme Formu*, http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/Bilgilendirme%20Formu.pdf, (10.02.2016), s.3

[336] "6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 28338, 29.06.2012, m.2, m.4

[337] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, Geçici m.1; "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", *T.C.Resmi Gazete*, Sayı: 28601 (Mükerrer), 28.03.2013, m.1)

bulunulabileceği hüküm altına alınmıştır.[338] Böylece Türkiye, tüm AB üye ülkeleri ve aday ülkeler içinde Kamu Denetçiliği Kurumuna sahip olmayan tek aday ülke olma hüviyetinden kurtulmuştur.[339]

Türk kamu yönetimi sisteminde yeteri kadar denetim birimi ve kurumu varken yeni bir denetim birimi oluşturmanın gerekli olup olmadığı yönünde birtakım eleştiriler yapılsa da, mevcut denetim birimlerinin işleyişi itibariyle kapatamadıkları bazı ciddi aksaklıklar vardır. ***Mevcut denetim yolları*** genellikle eğitimli ve varlıklı kesimler tarafından kullanılmakta, bu kesimin dışındaki geniş kitleler ise korku ya da bilgisizlik nedeniyle bu yollara başvurmayı göze alamamaktadır. Öte yandan ***yargısal denetim*** hukukilik güvencesi sağlamasına karşın yerindelik denetimi yapamamakta, diğer denetim yollarına nazaran ağır işlemekte ve kullanılabilmesi için kişinin bir takım masrafları göze alması ve hukuki süreci yakından bilmesi gerekmektedir. Oysa ***Kamu Denetçiliği Kurumu*** klasik bürokrasinin aksine yurttaşın hakkını savunmakta; kişilere hiçbir mali külfet yüklemeden kolaylıkla başvuru imkânı sunmakta; geniş bir denetim alanı içinde mağdur adına her türlü bilgi ve belgeye ulaşarak her türlü idari organı sorgulayabilmekte; hukuka uygunluk denetiminin yanı sıra yerindelik denetimi de yaparak öngörülebilir bir süre içerisinde sonuca ulaşmaktadır.[340]

Bu nedenle kurum, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak insan haklarını ve hukuka uygunluğu geliştirerek, idarenin vatandaşı mağdur edici uygulamalarına karşı bireysel şikâyetleri çözümleyen ve kamu bürokrasisindeki idari işleyişe kamuoyunun dikkatini çeken alternatif bir denetim mekanizması olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yönleriyle Kamu Denetçiliği Kurumu için, yönetimin denetlenmesinde geleneksel denetim yollarından ayrı ancak onları tamamlayan, ucuz, basit ve pratik bir denetim yoludur diyebiliriz.[341]

---

[338] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.55

[339] Haydar Efe vd., a.g.m., s.51

[340] Haydar Efe vd., a.g.m., s.50, s.66

[341] Doğan Kestane, "Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)", *Maliye Dergisi*, Sayı: 151, Temmuz-Aralık 2006, s.140

(1) Kurumun Görevleri

6328 Sayılı Kanuna göre kurumun görevi gerçek ve tüzel kişiler tarafından idarenin işleyişiyle ilgili yapılan şikâyetler üzerine harekete geçerek, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmaktır.[342] [343] Bu sayede kamu hizmetlerinin işleyişine karşı etkin ve bağımsız bir şikâyet mekanizması oluşturularak idarenin neden olduğu haksız uygulamalara maruz kalan kişilerin mağduriyetinin giderilmesi amaçlanmaktadır.[344]

Kurum bu görevini yerine getirirken iyi yönetim ilkelerini gözeterek[345] insan hak ve özgürlükleri bağlamında kamu görevlilerini eğitmek, kamu idarecilerinin hak ihlali yapmalarını önlemek, kamu idaresinin hatalı iş ve eylemlerini düzelterek hukuka uygunluğunu sağlamak, daha iyi kamu hizmeti sunulmasını sağlamak ve bunların yanında idare ile halk arasında karşılıklı güven ilişkinin kurulması ve pekiştirilmesini sağlayarak ikili arasında arabulucu olmak gibi işlevleri de üstlenmektir.[346]

---

[342] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.5, m.17; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.1

[343] ***Ancak;***

- ***Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile re'sen imzaladığı karar ve emirler;***
- ***Yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler;***
- ***Yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar;***
- ***Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askeri nitelikteki faaliyetleri***

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görev alanı dışında bırakılmıştır. (bkz.: 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.5)

[344] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.1

[345] **"*Kurum, inceleme ve araştırma yaparken idarenin, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi 'iyi yönetim ilkelerine' uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözetir ve iyi yönetim ilkelerine uyar.*"** (bkz.: Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.6)

[346] Haydar Efe vd., a.g.m., s.50, s.69; Serkan Köleli, *a.g.m.*

Kurum, kökleri eskilere dayanan bir çözüm mekanizması olarak, uygulandığı diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de yargı denetimi yerine ikame edilen bir denetim organı olarak ***yargılama faaliyeti yapmamakta***; kamu gücünü kullananlar ile bireyler arasındaki ilişkiler neticesinde ortaya çıkan hukuka ve hakkaniyete aykırılıklarla ilgili gelen şikâyetler üzerine gerekli incelemeleri yaparak sorunlara ilişkin çözüm üretmeye çalışmaktadır.[347] Dolayısıyla Kamu Denetçiliği Kurumunu idari yargının yerini alacak bir kurum olarak nitelendirmek yerine, uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden önce kolay, hızlı ve etkin bir şekilde çözümüne olanak sağlayan ve böylece yargının iş yükünü azaltarak yargılama faaliyetlerinin daha verimli bir şekilde yürütülmesine katkı sağlayan bağımsız ve tarafsız bir kurum olarak ele almak gerekir.

(2) Kamu Denetçilerinin Seçimi ve Bağımsızlığı

Kurumda, ***1*** *kamu baş denetçisi* ve ***5*** *kamu denetçisi* ile Genel Sekreter ve diğer personel görev yapmaktadır. Kanunda kamu baş denetçisinin *TBMM Genel Kurulu*; kamu denetçilerinin ise TBMM Dilekçe Komisyonu ile İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu üyelerinden oluşan *Karma Komisyon* tarafından seçileceği belirtilmiştir.[348] [349]

Kurum kuruluş amaçları gereği hem kendini seçen organa hem de idarenin diğer organlarına karşı bağımsız olmalı ve tarafsız bir tutum sergilemelidir. Kamu Denetçilerinin kendilerine verilen görevleri sağlıklı bir şekilde yapabilmeleri bu bağımsızlığın ve tarafsızlığın tam olarak sağlanmasına bağlıdır. Aksi takdirde idarenin denetimi için getirilen bu kurum, idarenin ve yürütmenin baskı ve etkilerine maruz kalacağından, hiyerarşik denetim ya da vesayet denetiminden farklı olmayacaktır. Kurumun ilgili Kanun maddesinde bu husus "*hiçbir organ, makam, merci veya kişi, Başdenetçiye ve denetçilere görevleriyle ilgili olarak emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz*" şeklinde hüküm altına

[347] Zeynep Müftüoğlu Hoş, "Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması", *TBB Dergisi,* Sayı: 114, 2014, s.312-313; Serkan Köleli, *a.g.m.*; Haydar Efe vd., a.g.m., s.69

[348] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.4, m.11

[349] ***Seçilen Başdenetçi ve denetçilerin görev süreleri dört yıldır. Bir dönemle sınırlı olmak kaydıyla yeniden seçilebilirler.*** (bkz.: 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.11, m.14)

alınmıştır. Ayrıca Kanunun bir diğer maddesinde yer alan "*baş denetçi ve denetçilerin siyasi partilere üye olamayacağı*" hükmünün de kurumun bağımsız ve tarafsız olma özelliğine uygun düşen bir düzenleme olduğunu söyleyebiliriz. Bu kapsamda kurum, uyuşmazlıkların çözümünde idareden de bireyden de bağımsız üçüncü kişi konumundadır.[350] [351]

(3) Başvuru Usul ve Esasları

İdarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına karşı, *menfaati ihlal edilen* [352] **gerçek ve tüzel kişiler** tarafından kuruma şikâyet başvurusunda bulunulabilir. Kurumun bu konuda diğer pek çok ülkede uygulandığı gibi re'sen harekete geçerek inceleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. [353] Bu durum kurumun, *idarenin neden olduğu ihlallerin giderilmesi* ve *kamu yönetiminin iyileştirilmesi* amacı ile ters düştüğünden kendisinden beklenen faydayı sağlaması açısından önemli bir eksikliktir.[354]

Şikâyet başvuruları, başvuru formu ya da dilekçe aracılığıyla kuruma veya kurum tarafından gerekli görülen yerlerde açılan bürolara yapılabileceği gibi elektronik ortam ya da diğer iletişim araçlarıyla da yapılabilir. Ayrıca, valilik ve kaymakamlıklar aracılığıyla da şikâyet başvuruları yapılabilmektedir. Haklı bir nedenin bulunması halinde başvurunun sözlü olarak yapılması da mümkündür. Ancak hangi yolla olursa olsun tüm başvuruların ilgili kanun ve yönetmelik tarafından belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yapılması gerekmektedir. Buna

---

[350] Haydar Efe vd., a.g.m., s.60-61; Serkan Köleli, *a.g.m.*; 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.12, m.30

[351] ***Baş denetçi ve denetçiler başta olmak üzere Kurum personeline yönelik getirilen yasaklar için ayrıca*** bkz.: 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.30

[352] ***Menfaat ihlali ile anlatılmak istenen; idari işlem veya eylemler ile idarenin tutum veya davranışları neticesinde şikâyetçinin; kişisel, meşru ve güncel bir menfaatinin olumsuz etkilenmiş olması, kısaca, işlem, eylem, tutum ve davranış ile şikâyetçi arasında bir menfaat bağının bulunmasıdır. Ancak şikâyetin insan hakları, temel hak ve özgürlükler, kadın ve çocuk hakları ile kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik olması hâlinde menfaat ihlali aranmaz.*** *(bkz.:* Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.7; Kamu Denetçiliği Kurumu, *a.g.k.*, (08.02.2016), s.12)

[353] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.7; Kamu Denetçiliği Kurumu, *a.g.k.*, (08.02.2016), s.10

[354] Zeynep Müftüoğlu Hoş, a.g.m., s.306, s.311; Haydar Efe vd., a.g.m., s.62

ek olarak şikâyetçinin talebi üzerine başvurunun gizli tutulması konusunda kurum tarafından her türlü tedbir alınmaktadır.[355]

Şikâyet başvuruları, idarenin tutum ve davranışın gerçekleştiği veya öğrenildiği tarihten itibaren veya işlemin tebliğ edildiği tarihinden itibaren *altı ay içinde* yapılabilmektedir.[356] Kuruma yapılan şikâyet başvuruları için herhangi bir nedenle **ücret alınmamaktadır**. Ancak başvuruda bulunabilmek için **ön şart olarak** İYUK'nda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda idareye yapılan başvuru sonucunda idare tarafından verilen cevabın tebliği tarihinden itibaren ya da idare tarafından *altmış gün içinde* cevap verilmemesi halinde bu sürenin bittiği tarihten itibaren *altı ay içinde* Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuruda bulunulabilmektedir.[357]

Getirilen bu başvuru şartının, başvurulması ihtiyari olan kurumları da zorunlu hale getirebilecek nitelikte olduğunu söyleyebiliriz. Başvurunun bu şekilde, bir yargı organına yapılan başvuru gibi sıkı koşullara bağlanmasının, Kamu Denetçiliği Kurumunun amacıyla çelişen bir uygulamaya yol açacağı yönünde birtakım eleştiriler yapılmaktadır.[358] Buna karşın böyle bir ön şartın aranmaması halinde, yargı yolunun masraflı ve karmaşık olmasından dolayı mükellefler doğrudan Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuracaklarından, kurumun iş yoğunluğu artarak verimli bir şekilde çalışması engellenecektir.[359]

Öte yandan Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuru yapılması **işlemin yürütülmesini durdurmamakla** beraber**,** işlemeye başlamış olan **dava açma süresini durdurmaktadır**. Kamu denetçisine yapılan başvurunun dava açma süresini durdurması ilgili lehine bir düzenleme olsa da, verginin tahakkukunun ve

---

[355] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.7, m.8, m.9, m.11, m.16

[356] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.13

[357] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.17; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.12, m.13

[358] Zeynep Müftüoğlu Hoş, a.g.m., s.306, s.309

[359] Serkan Köleli, *a.g.m.*, (05.02.2016)

tahsilinin ertelenmesi sonucunu doğuracağından kamu hizmetlerinin finanse edilmesini geciktirebilecektir. [360]

(4) Başvuruların Ön İncelemeye Tabi Tutulması

İnceleme ve araştırmaya geçilmeden önce şikâyet başvurularının ön inceleme aşamasından geçirilmesi gerekmektedir. [361] Buna göre, yapılan şikâyet başvurularından;

- Gerekli bilgileri içermeyen dilekçelerle yapılanlar,
- Kurumun görev alanına girmeyenler,
- Belli bir konuyu içermeyenler,
- Menfaat ihlali içermeyenler,
- Süresi içinde yapılmayanlar,
- Yargı organlarında görülmekte olan veya karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin olanlar,
- Sebepleri, konusu ve tarafları aynı olup incelenmekte olan veya daha önce sonuçlandırılanlar,
- Kanunda belirtilen diğer usul şartlarını taşımayanlar hakkında Kurum tarafından **incelenemezlik kararı** verilir.[362] [363]

Tespit edilen noksanlıkların giderilmesi halinde, süresi içinde yeniden başvuru yapılabilmektedir. Kararın şikâyetçiye tebliğ edilmesiyle birlikte durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden tekrar işlemeye başlar.[364]

---

[360] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.17; Zeynep Müftüoğlu Hoş, a.g.m., s.300, s.310

[361] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.19

[362] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.17; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.5, m.20

[363] ***Ön inceleme şartlarının bulunmadığının daha sonra anlaşılması hâlinde de incelenemezlik veya gönderme kararı verilir.*** (bkz.: Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.20)

Yapılan ön inceleme kapsamında idari başvuru yolları tüketilmeden yapılan şikâyet başvuruları hakkında ise **ilgili idareye gönderme kararı** verilir.[365] [366]

Ancak;

- Telafisi güç veya imkânsız zararların doğma olasılığı olan durumlarda,
- İdarenin tutum ve davranışlarına veya kanunlarda açıkça kesin olduğu belirtilen işlemlerine karşı,

yapılan şikâyetler yönetmeliğin ilgili hükümleri doğrultusunda idari başvuru yolları tüketilmese de kabul edilmektedir.[367]Yapılan ön incelemenin ardından şikâyet başvurusunun gerekli şartları taşıdığının tespit edilmesi halinde inceleme ve araştırma aşamasına geçilmektedir.

(5) İnceleme ve Araştırma Süreci

İnceleme ve araştırma konusuyla ilgili olarak baş denetçi veya denetçiler, tarafından bilirkişiler görevlendirilebileceği gibi tanık veya ilgili kişiler de dinlenebilmektedir. İnceleme ve araştırma sürecinde baş denetçi veya denetçiler tarafından konuyla ilgili olarak istenen bilge ve belgelerin, isteğin bildirildiği tarihinden itibaren *otuz gün içinde* verilmesi gerekmektedir. İstenen bilgi ve belgeleri, haklı bir neden olmaksızın süresi içinde vermeyenler veya eksik verenler hakkında soruşturma açılmaktadır.[368] [369]

---

[364] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.20

[365] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.17, m.20

[366] ***Gönderme kararı şikâyetçiye de bildirilir. Kuruma şikâyet tarihi, ilgili idareye başvuru tarihi olarak kabul edilmektedir. Şikâyet başvurusunun Kurum tarafından ilgili idareye gönderilmesi üzerine;***
a) İdare tarafından şikâyetçiye verilecek cevabın tebliği tarihinden,
b) İdare tarafından altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren altı ay içinde Kuruma yeniden şikâyet başvurusu yapılabilmektedir. (bkz.: Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.20)

[367] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.12; Kamu Denetçiliği Kurumu, *a.g.k.*, (08.02.2016), s.12

[368] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.18; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.24, m.25

İnceleme ve araştırmalar şikâyet tarihinden itibaren *en geç altı ay içinde* sonuçlandırılır. Bu süre içinde sonuçlandırılamaması hâlinde sonuçlandırılamama gerekçesi ile birlikte dava açma süresinin işlemeye başladığı hususu şikâyetçiye bildirilerek inceleme ve araştırmaya devam edilir.[370]

(6) Kurumun Vereceği Kararlar ve Nitelikleri

Kurum, şikâyet başvurusuna ilişkin yaptığı inceleme ve araştırmalar sonucunda "*tavsiye kararı*, *ret kararı* veya *karar verilmesine yer olmadığına dair karar"* verir.[371] Buna göre;

- İnceleme ve araştırma sonucunda şikâyetin yerinde olduğu kanaatine varılması hâlinde **tavsiye kararı** verilir. İlgili merci, tavsiye doğrultusunda tesis ettiği işlemi, aldığı önlemi veya tavsiye edilen çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini *otuz gün içinde* kuruma bildirmek durumundadır. Öte yandan kurumun tavsiyesi üzerine ilgili merci tarafından *otuz gün içinde* herhangi bir işlem tesis edilmez veya eylemde bulunulmaz ise durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar.[372]

- İnceleme ve araştırma sonucunda şikâyetin yerinde olmadığı kanaatine varılması hâlinde **ret kararı** verilir. Bu durumda durmuş olan dava açma

---

[369] ***Devlet sırrı veya ticarî sır niteliğindeki bilgi ve belgeler, yetkili mercilerce gerekçesi belirtilmek suretiyle verilmeyebilir. Ancak, bu bilgi ve belgeler Baş denetçi veya görevlendireceği denetçi tarafından yerinde incelenebilir. İncelenen Devlet sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeler açıklanamadığı gibi kararda da bu bilgi ve belgelere yer verilemez.*** (bkz.: Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.23)

[370] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.20, m.21; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.36

[371] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.31

[372] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,m.32

süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlar.[373]

- *Şikâyetçinin başvurusundan vazgeçmesi*; *şikâyet konusu talebin ilgili idare tarafından yerine getirilmesi*; *şikâyetçinin ölümü veya tüzel kişiliğinin sona ermesi*;[374] *inceleme ve araştırma devam ederken şikâyet konusu hakkında dava açılması*[375] hallerinde inceleme ve araştırma sonlandırılarak **karar verilmesine yer olmadığına dair karar** verilir. Bu durumda durmuş olan dava açma süresi kararın ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlar.[376]

Kurum tarafından tüm kararlar ilgili mercie ve başvurana bildirilir. Kurum ayrıca başvurana, işleme karşı başvuru yollarını, başvuru süresini ve başvurulacak makamı da gösterir. Şikâyetçi kalan dava açma süresi içinde yargı yoluna başvurabilmektedir.[377]

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, kamu denetçisinin almış olduğu tavsiye kararlarının yaptırım gücü olmadığından ***bağlayıcı bir etkisi de yoktur***. Bu nedenle ilgili merci veya kamu görevlisi, kamu denetçisinin kararlarını uygulama konusunda takdir yetkisine sahiptir.[378]

---

[373] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.33, m.38

[374] ***Şikâyetçinin başvurusundan vazgeçmesi, şikâyet konusu talebin ilgili idare tarafından yerine getirilmesi ve şikâyetçinin ölümü veya tüzel kişiliğinin sona ermesi hâllerinde şikâyet konusunun; insan haklarına, temel hak ve özgürlüklere, kadın haklarına, çocuk haklarına ve kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik olması durumunda inceleme ve araştırmaya devam edilebilir.*** (bkz.: Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.30)

[375] ***İnceleme ve araştırma devam ederken şikâyet konusuyla ilgili olarak dava açılması hâlinde Kurum şikâyet başvurusunun mahiyetine göre inceleme ve araştırmasını sonlandırabileceği gibi inceleme ve araştırmasını dava sonuçlanıncaya kadar bekletebilir. Bu durumda bekletilen şikâyet başvurusu hakkında kesinleşen dava sonucuna göre Kurum, inceleme ve araştırmayı karara bağlar.*** (bkz.: Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.29)

[376] Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.34, m.38

[377] 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, m.20

[378] Zeynep Müftüoğlu Hoş, a.g.m., s.298, s.303

Ancak her ne kadar kararları tavsiye niteliğinde olduğundan etkisizmiş gibi gözükse de kurumun, parlamentonun desteğini arkasına alarak kamu kurumları ve medyayla yakın işbirliği içinde çalışması, bütün faaliyetlerini kamuoyunun gözü önünde açıklık ilkesine uygun olarak yapması halinde idare üzerinde baskı kurarak uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmada başarılı olacak ve benzer nitelikteki sorunların gelecekte yaşanmaması açısından önleyici ve caydırıcı bir etki yaratarak kamu yönetiminin iyileştirilmesine katkı sağlayacaktır. Bu nedenle kamu denetçisinin hataların düzeltilmesi ve tekrarlanmaması doğrultusunda müzakere imkânına sahip olması, kamuoyu nezdinde itibarlı olması ve medyayla sıkı ilişkiler kurması Kurumun başarılı olabilmesinin temel koşullarındandır.[379]

(7) Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumu

Kurumun temel kuruluş amacının "*bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması* ve *idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarının hukuka uygunluğunun sağlanarak hak ihlallerinin giderilmesi"* olduğunu daha önce belirtmiştik. Dolayısıyla, genel anlamda vergi ile ilgili uyuşmazlık konusu yapılan ikmalen, re'sen ve idarece verginin tarh edilmesi ve buna bağlı olarak vergi cezasının kesilmesi de birer idari işlem niteliğinde olduğundan **vergilendirme işlemleri** hakkında yaşanan uyuşmazlıklar da kural olarak kurumun görev kapsamına girmektedir. [380]

Diğer bir ifadeyle, devletin mali egemenliğine dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi, bireylerin hak ve özgürlüklerine doğrudan dokunan bir yetkinin kullanımı olduğundan bu yetkinin kullanımında hukuka ve hakkaniyete aykırı uygulamaların olması, devletin, vatandaşın gözünde güvenilirliği kaybetmesi ve meşrutiyetinin sorgulanması, insan haklarının doğması gibi pek çok soruna ve olumsuzluğa yol açabilmektedir. Bu nedenle, vergi idaresinin başta denetim aşaması olmak üzere vergi ilişkisi süresince yaptığı ihmal, ihlal, takdir yetkisinin kötüye

[379] Haydar Efe vd., a.g.m., s.68, s.69
[380] Zeynep Müftüoğlu Hoş, a.g.m., s.296, s.302

kullanılması, yargı kararlarına uymaması gibi eylemleri, hakkında hüküm ve sonuç doğurduğu kişiler tarafından şikâyet konusu yapılabilmektedir.[381]

Ancak vergilendirme işlemleri çoğunlukla teknik ve karmaşık bir yapıya sahip oldukları için, yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde istenen sonuca hızlı ve sağlıklı bir şekilde ulaşılabilmesi açısından kamu denetçilerinin vergi hukuku alanında uzmanlaşmış olmaları oldukça önemlidir. Bu nedenle mükelleflerin bu yola, kamu denetçisinin **tarafsızlığına** ve **vergi uyuşmazlıkları konusundaki bilgisine** güvenmeleri halinde başvuracakları unutulmamalıdır.[382]

Vergi alanında donanımlı ve yetkili olan kamu denetçisi, vergi idaresinin bütün eylemlerini gözetler ve denetler. Kurum bu yönüyle, yaşanan sorunların çözümünün yanında vergi idaresinin iyileştirilmesine; vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki uyumun güçlendirilmesine ve ikili arasında daha sonra yaşanabilecek sorunların önüne geçilmesine katkı sağlar.[383]

Ülkemizde uygulaması çok yeni bir kurum olmasına rağmen**,** Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından 2013, 2014 ve 2015 yılları için hazırlanan faaliyet raporlarına göre, kuruma yapılan toplam 19.332 şikâyet başvurusunun (sırasıyla 7.638, 5.639, 6.055) 206 tanesinin (sırasıyla 96, 65, 45) doğrudan *vergi işlemleriyle* ilgili olduğu görülürken, 384 tanesinin ise (sırasıyla 184, 93, 71) *ekonomi, maliye ve vergiye ilişkin diğer konularla* ilgili olduğu görülmektedir. Ayrıca ilgili faaliyet raporlarına göre *Maliye Bakanlığının*, toplam başvuruların 952 tanesinde yani yaklaşık %5'inde şikâyet edilen idare konumunda yer aldığı da görülmektedir.[384] Kamu Denetçiliği Kurumunun vergi işlemleri ve diğer konulara ilişkin yapılan

---

[381] Tayfun Ercan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yolu: Ombudsman" *http://www.dunya.com/vergi-uyusmazliklarinda-yeni-basvuru-yolu-ombudsman-153267yy.htm*, 20.09.2013, (03.03.2016); Zeynep Müftüoğlu Hoş, a.g.m., s.301, s.302, s.312

[382] Zeynep Müftüoğlu Hoş, a.g.m., s.302

[383] Tayfun Ercan, *a.g.k.*, (03.03.2016)

[384] Kamu Denetçiliği Kurumu, *2013-2015 Yılı Faaliyet Raporları*, http://www.ombudsman.gov.tr/custom_page-1405-idare-faaliyet-raporlari.html

şikâyetler hakkında vermiş olduğu karar örnekleri de faaliyet raporlarına benzer şekilde kurumun internet sitesinde kamuoyuyla paylaşılmaktadır.[385]

Özetle; vergi uyuşmazlıkları uyuşmazlığın uzaması halinde kayıpların da artacağı mali konulardan olduğundan çözüme mümkün olan en kısa zamanda ulaşılması hedeflenmektedir. Bu bakımdan, 2013 yılının Mart ayından beri ülkemizde uygulanmakta olan Kamu Denetçiliği Kurumu da, sağlıklı işlemesi halinde vergi uyuşmazlıklarının yargıya taşınmasına gerek kalmadan idari aşamada hızlı bir şekilde çözümüne olanak sağlayabilecek alternatif bir yol olarak kullanılabilmektedir.[386] Ancak bu yolun etkin bir şekilde kullanımının sağlanması için mükelleflerin Kamu Denetçiliği Kurumu hakkında yeteri kadar bilgilendirilmesi ve mükelleflerin güvenini kazandıracak teşvik edici çalışmaların yapılması gerektiği de yadsınamaz bir gerçektir.

2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümü

Bilindiği üzere, vergi uygulamaları sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarının çözümü için doğrudan yargı yoluna başvurulabileceği gibi önce idari yola başvurulup buradan sonuç alınamaması halinde de yargı yoluna başvurulabilmektedir. [387] Başvurulabilecek yargı yolu ise uyuşmazlıkların niteliğine göre farklılıklar gösterebilmektedir.[388]

---

[385] 2016 yılı karar örnekleri için bkz.: *http://www.ombudsman.gov.tr/custom_page-1408-2016-yili-kararlari.html*

[386] Zeynep Müftüoğlu Hoş, a.g.m., s.301

[387] ***Ancak bunun istisnaları olarak, vergi hukukuna paralel alanlar olan gümrük mevzuatı ile sosyal güvenlik mevzuatında "idari itiraz yolu" yargı yoluna başvuru öncesinde bir ön basamak olarak korunmuştur. Öte yandan, tahsilât aşaması ile ilgili işlemlerle ilgili olarak yaşanan uyuşmazlıklarda borçlular, "tek yol olarak", doğrudan vergi mahkemelerinde dava açmak zorundadır. Bu aşamada, borçluların cezalarda indirim ve uzlaşma gibi tarhiyat aşamasına has idari yollara başvurmaları söz konusu değildir.*** (bkz.: Erdoğan Öner, *a.g.e.*., s.221)

[388] Doğan Şenyüz-Mehmet Yüce-Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, Ekin Kitabevi, 6. Baskı, Ocak 2015, s.264

Şekil 4: Vergi Yargısında Yetkili İlk Derece Mahkemeleri



Buna göre:

1. Vergilendirmeye ilişkin olan ve tüm mükellefleri ilgilendiren *genel düzenleyici işlemlerin* veya vergilendirme sürecine yönelik olan ve vergi yükümlülerinden somut olarak sadece birini ilgilendiren *bireysel işlemlerin* kanunlara aykırılığından kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi yargısında çözümlenirken;[389]

2. Vergi kanunlarının Anayasaya aykırılık oluşturacak şekilde çıkartılmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar ise Anayasa yargısında (Anayasa mahkemesi) çözümlenmektedir.[390]

---

[389] ***Burada bahsi geçen genel düzenleyici işlemlere ilişkin birer örnek olarak vergilendirmeye ilişkin çıkarılmış olan ve tüm vergi yükümlülerini ilgilendiren tüzük, yönetmelik gibi genel ve objektif nitelikli işlemleri gösterebiliriz. Bireysel işlemlere örnek olarak ise vergi idaresi tarafından bir vergi yükümlüsü adına yapılmış olan tarhiyat veya ceza kesme işlemini gösterebiliriz.*** (bkz.: Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi,* Temmuz 2015, s.132)

[390] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.264

Ancak biz çalışmamızın temel ekseninden sapmamak adına Anayasa yargısında çözülen uyuşmazlıklara ilişkin daha fazla ayrıntıya girmeden yalnızca ilk grup uyuşmazlıkların vergi yargısında çözüm sürecini inceleyeceğiz.

a. Vergi Yargısı Kavramı

Mevzuatta yer alan bazı istisnalar dışında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yoluna başvurmak için idari yolların tüketilmesi gerektiği şeklinde bir ön şart aranmamaktadır. Ayrıca daha önce idari yollara başvurulmuş olması daha sonra yargı yoluna başvurmayı engelleyen bir durum da değildir. Ancak uygulamada genellikle doğrudan yargı yoluna başvurmak yerine daha hızlı ve olumlu bir sonuç elde etme düşüncesiyle idari çözüm yolları öncelikli olarak tercih edilmektedir.

Buna karşın, tarafların idari yolla anlaşamayıp bu yolun da yeterli olmadığı durumlarda uyuşmazlıkların çözümü için taraflardan bağımsız olan yargı kuruluşlarına başvurma gereği duyulmaktadır. Böyle bir gerekliliği sürecin en başında duyan ve uyuşmazlığın idareden bağımsız olan yargı kuruluşları tarafından çözümlenmesini isteyen mükellefler ise idari yollara hiç başvurmadan doğrudan yargı yoluna da gidebilmektedirler.[391]

Vergi yargısı terimi ülkemizde kullanılan bir diğer terim olan mali yargı terimiyle zaman zaman karıştırılmaktadır. **Vergi yargısı** kamu gelirlerinden yalnızca vergilere ilişkin uyuşmazlıkları konu edinirken; **mali yargı** ise devletin ve diğer kamu tüzel kişiliklerinin gelirlerinin yanında gider, borçlanma ve devlet mallarının yönetimi gibi mali hukukun konusuna giren tüm mali işlemlere ilişkin uyuşmazlıkların çözümlendiği yargı organlarını içermektedir. Dolayısıyla mali yargı daha geniş kapsamlı olup, vergi yargısı mali yargının önemli bir kolunu oluşturmaktadır. Bu kavram aynı zamanda vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyişleri yanında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanacak usul kurallarını da içermektedir.[392]

---

[391] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.200

[392] Gös. yer

b. Vergi Yargısının Fonksiyonları

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde barışçıl çözüm yolları olarak da geçen idari yolların aksine yargısal çözüm aşamasında taraflar birer davacı ve davalı sıfatını alırken, aralarındaki uyuşmazlık ise yargısal anlamda "çekişme" halini alır. Taraflar arasındaki bu çekişme bağımsız yargı organları tarafından karara bağlanarak her iki taraf açısından da **kesin olarak son bulur.**[393]

Ancak, yargı organlarının görevi yalnızca uyuşmazlıkları çözmekten ibaret değildir. Nitekim daha önce de belirtmiş olduğumuz vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının yanında, vergilerin kanunlara uygun ve doğru olarak alınması da gerekmektedir. [394]Ayrıca Anayasamızın *"idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı dava yolu açıktır"* ifadelerini içeren 125. Maddesi gereği vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin her türlü eylem ve işlemleri de bu denetime tabidir. Vergi yargısı bu anlamda bir yandan taraflar arasında yaşanan uyuşmazlıkları çözümleyerek ortadan kaldırırken, bir yandan da hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak idarenin yaptığı eylem ve işlemleri **yargısal açıdan denetlemektedir**. Bu sayede vergilendirme işlemlerinde hukuka uygunluğu sağlayıp sübjektif işlemler bakımından da vergilerin kanuniliği ilkesini geçerli kılmaktadır.[395]

Devletin otoritesine istinaden, kanun hükümlerine uygun olsa dahi, kişilerden talep edilen vergilerin kanunun gerçek hükümlerine uygun bulunup bulunmadığının bir yargı organı tarafından incelemeye tabi tutulabilmesi günümüz demokratik hukuk devleti anlayışının bir gereğidir. Bu hem kişiler açısından hem de devlet açısından bir güvence unsurudur. Zira yasalara uygun olmayan bir vergilendirme işleminin yargı organları tarafından iptal edilebileceği düşüncesi ve buna ilişkin benzer uygulamalar tarafları yasalara uymaya yöneltecektir.[396]

---

[393] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.185
[394] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.200
[395] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.116; Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.185
[396] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.185; Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.152

Vergi yargısı bu asli işlevlerinin yanı sıra uyuşmazlık konusu olaylara uygulanacak olan mevzuatı yorumlayarak vermiş olduğu kararlarla ***içtihat oluşturup*** vergi hukukunun gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Oluşturulan bu içtihatlar, oldukça değişken, karmaşık ve ayrıntılı bir özellik taşıyan mevzuatın uygulanmasında ilgililere önemli bir kolaylık sağlamaktadır. Bu sayede belirli bir süreç içerisinde, yargı kararları yönünden uygulamada birlik sağlanmış olur. Benzer şekilde vergi idaresi de, yargı organlarının belirli bir konuda sürekli kendi işlemlerinin aksine karar vermesi durumunda uygulamayı yargı kararları doğrultusunda değiştirebilmektedir.[397]

c. Türk Vergi Yargısı

Ülkemizde idari yargıya bağlı bir vergi yargısı sistemi uygulanmaktadır. Bu sisteme göre, vergi mahkemeleri, idare mahkemeleriyle birlikte idari yargı organları içerisinde yer almakta, verdikleri kararlarla ilgili olarak ise idari yargı sisteminin diğer organları olan bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'a sırasıyla istinaf ve temyiz başvurusunda bulunulabilmektedir.

Ancak 1982 yılına kadarki süreçte vergi uyuşmazlıklarının çözümü için bugünkü anlamda ilk derece vergi mahkemeleri bulunmamakta; vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıklar vergi idaresinin bünyesindeki komisyonlar tarafından çözümlenmekteydi. Komisyonlar tarafından verilen kararlara karşı ise Danıştay'a başvurulmaktaydı.[398]

Hukuki açıdan sorunlara yol açan bu uygulamanın kaldırılması ve vergi yargısının daha sistemli ve bağımsız bir hale getirilmesine yönelik olarak 1982 yılında birtakım kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda 20.01.1982 yılında yayımlanan *2576 sayılı* "**Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun**" ile idareye bağlı *Vergi İtiraz Komisyonları* ve *Vergiler Temyiz Komisyonu* kaldırılarak vergi uyuşmazlıklarında görevli ilk derece yargı mercii olarak vergi mahkemeleri ve üst

[397] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.116; Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.153
[398] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.117

derece yargı mercii olarak bölge idare mahkemeleri kurulmuştur. Dolayısıyla daha önce vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinin görev alanına giren konularla ilgili olarak çeşitli kurul ve komisyonlara verilmiş bulunan görev ve yetkiler bu mahkemelerin göreve başladığı tarihte sona ermiştir.[399] Ayrıca yine aynı tarihte yayımlanan *2575 sayılı* "***Danıştay Kanunu***" ile de Danıştay'a vergi yargısında ilk ve üst derece yargı mercii olarak görev verilmiştir. Yine aynı tarihte bu iki kanuna ek olarak yayımlanan *2577 sayılı* "***İdari Yargılama Usulü Kanunu***" ile de tüm idari yargı, dolayısıyla da vergi yargısı için geçerli yargılama usulü kuralları belirlenmiştir.[400] [401]

İlgili değişiklikler kapsamında vergi yargısı sistemi, ilk derece yargılama mercii konumundaki vergi mahkemeleri ile üst derece yargılama mercii konumundaki bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşan ***üç mercili-iki dereceli*** bir yapı halinde yeniden düzenlenmiştir.[402] Bu sisteme göre genel yetkili ilk derece mahkemeleri konumundaki vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı *"itiraz"* yolu ile *bölge idare mahkemelerine*; kurul halinde verdikleri kararlara karşı ise *"temyiz"* yolu ile *Danıştay'a* başvurulmaktaydı.[403]

Ancak yakın bir tarih olan 28.06.2014 tarihinde yayımlanan 6545 sayılı "***Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun***" ile yukarıda bahsi geçen 2576 ve 2577 sayılı kanunları da kapsayan önemli değişiklikler yapılarak idari yargı, dolayısıyla da vergi yargısı sistemi yeniden şekillendirilmiştir.

Yapılan bu yeni düzenlemelere göre, ilk derece yargılama mercii konumunda bulunan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı *temyiz* yoluna

---

[399] "2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:17580, 20.01.1982, m.15

[400] "2575 sayılı Danıştay Kanunu", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:17580, 20.01.1982, m.1, m.24, m.25; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.1

[401] ***Bu Kanunda hüküm bulunmaması halinde aynı Kanunun 31. maddesinde sayılan durumlar için 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) uygulanır. İYUK ve HMK'na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*** (bkz.: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.31)

[402] Erdal Çalıkoğlu, "Sirküler: 6545 Sayılı Kanun İle İdari Yargıda Yapılan Değişiklikler", *http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1653848/SIRKULER-61-IYUK.pdf,* No:61, İstanbul, 01.07.2014, (19.11.2015), s.1

[403] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.153

başvurmadan önce mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine *istinaf* başvurusunda bulunulması zorunlu hale getirilmiştir. Bu kapsamda itiraz yolu kaldırılarak, bölge idare mahkemeleri *istinaf mercii* olarak yeniden yapılandırılmıştır. Dolayısıyla vergi mahkemelerinin kararlarına karşı doğrudan temyiz yoluna başvurma olanağı kaldırılarak eski sistemdeki üç mercili-iki dereceli yapı yerine ***üç mercili-üç dereceli*** bir yapıya geçilmiştir.[404]

Oluşturulan bu üç dereceli yeni yapıya göre;

- ***İlk derece yargılama merci:*** Vergi Mahkemeleri
- ***İkinci derece yargılama - istinaf merci:*** Bölge İdare Mahkemeleri
- ***Üçüncü derece yargılama - temyiz merci:*** Danıştay'dır.

Yapılan kanun değişiklikleriyle istinaf merci olarak görev alacak yeni bölge idare mahkemelerinin Adalet Bakanlığı tarafından kurulması öngörülmüştür. Yeni yapıdaki bölge idare mahkemelerinin kuruluşları, yargı çevreleri ve tüm yurtta göreve başlayacakları tarihin de Resmî Gazete vasıtasıyla ilan edileceği hükme bağlanmıştır. [405] Nitekim *07.11.2015 tarihli* ve *29525 sayılı* Resmi Gazete'de yayımlanan Adalet Bakanlığı kararı ile 2576 sayılı Kanunun 2. ve geçici 20. maddeleri uyarınca kurulan ve yargı çevreleri belirlenen yeni yapıdaki bölge idare mahkemelerinin **20 Temmuz 2016** tarihinde tüm yurtta göreve başlayacakları ilan edilerek bu tarihten itibaren istinaf yolunu içeren yeni yargı sistemine geçilmiştir.[406]

Bu kapsamda yargılama sürecinden bahsetmeden önce ilk olarak burada bahsi geçen vergi yargısı organlarını ana hatlarıyla inceleyeceğiz:

---

[404] Erdal Çalıkoğlu, *a.g.k.,* (19.11.2015)

[405] "6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 29044, 28.06.2014, m.14; Erdal Çalıkoğlu, *a.g.k.,* (19.11.2015)

[406] "Bölge Adliye Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin Tüm Yurtta Göreve Başlayacakları Tarihe İlişkin Karar", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 29525, 7.11.2015

d. Vergi Yargısı Organları

(1) Vergi Mahkemeleri

Vergi uyuşmazlıkları konusunda *genel yetkili ilk derece mahkemeleri* vergi mahkemeleridir. Bu mahkemeler bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimlerine göre İçişleri ve Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının da görüşleri alınarak "Adalet Bakanlığı" tarafından ***kurulur*** ve ***yargı çevreleri tespit olunur.***[407]

Kaldırılması veya ***yargı çevrelerinin değiştirilmesine*** ise yukarıda adı geçen bakanlıkların görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının da önerisi üzerine "Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu" tarafından karar verilir.[408] Tüm bu konulara ilişkin kararlar Resmi Gazete'de yayımlanır.[409]

Bir başkan ile yeteri kadar üyeden oluşan vergi mahkemeleri genellikle bir başkan ile iki üyeden oluşan kurul halinde çalışır. Mahkemeler üye tam sayısı ile toplanır ve oy birliği ya da oy çokluğuyla karar alır.[410]

Vergi mahkemelerinin görevleri ise şunlardır:

a) Genel bütçe kapsamındaki il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendinde bahsi geçen konularda, 6183 sayılı AATUHK'un uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümlemek.[411] [412]

---

[407] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m.1, m.2

[408] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m.2

[409] Gös. yer

[410] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m.4

[411] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m.4, m.6; Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.119

Davalar genellikle kurul olarak çözümlenmesine rağmen yukarıda a ve b bentlerinde belirtilen davalara ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve toplam değeri 31.000 Türk lirasını aşmayan davalar vergi mahkemelerinde tek hâkimle çözümlenmektedir.[413] [414]

(2) Bölge İdare Mahkemeleri

Vergi mahkemelerinin kurulması, kaldırılması, yargı çevrelerinin tespiti ve değiştirilmesi hakkında yukarıda verilen bilgiler bölge idare mahkemeleri için de geçerlidir.[415]

Bölge idare mahkemeleri esas itibariyle vergi yargısında görevli ilk derece vergi mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan ***istinaf başvurularını incelemekle yetkili*** bağımsız yargı organlarıdır. Bölge idare mahkemelerine mevzuatta ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görev verilmediğinden bu mahkemeler vergi uyuşmazlıkları konusunda doğrudan başvurulabilecek bir mahkeme niteliğine sahip değildir.[416]

Başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve *müdürlüklerden* oluşan bölge idare mahkemelerinin her birinde biri idari davalara diğeri vergi davalarına bakmakla yetkili en az iki adet istinaf dairesi

---

[412] ***Devlet üniversiteleri ve Karayolları Genel Müdürlüğü gibi özel bütçeli idareler, kamu iktisadi teşebbüsleri ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerinin tahakkuk ve tahsiline ilişkin uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanı dışındadır.*** (bkz.: Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.228-229)

[413] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m.6, m.7

[414] ***Tek hâkimle çözülecek davalara ilişkin olarak belirlenen bu parasal sınır; her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırın, o yıl için VUK'nun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların 1.000 Türk Lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz. Buna göre 01.01.2016 tarihinden itibaren geçerli olan tutar 31.000,00 TL'dir.*** (bkz.: 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, Ek m.1)

[415] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m.2

[416] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.45

bulunur.[417] Her dairede bir başkan ve yeteri kadar üye bulunur. Görüşmeler bir başkan ve iki üyenin katılımıyla gizli olarak yapılır ve oy çokluğuyla karar verilir. Daireler arasındaki iş bölümünü belirleme görevi başkanlar kuruluna aittir. Bu mahkemelerin görevleri ise şunlardır: [418]

- ✓ Vergi mahkemeleri tarafından verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.
- ✓ Vergi mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak.
- ✓ Yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve bazı hallerde bir davanın yargı çevresi içinde bulunan başka bir mahkemeye nakline veya yetkili mahkemenin tayinine karar vermek.
- ✓ Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.[419]

Bölge idare mahkemeleri söz konusu görevleri ilgili idari veya vergi daireleri aracılığıyla yerine getirmektedir.[420]

(3) Danıştay

20 Ocak 1982'de yürürlüğe giren kanunlar ile idari mahkemeler, vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurulurken Danıştay da yeniden düzenlenmiştir. Nitekim o zamanki mevcut sistemde yürürlükte olan 521 sayılı eski kanun kaldırılarak yerine 2575 sayılı yeni Danıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. [421]

---

[417] ***Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından artırılıp azaltılabilir.*** (bkz.: 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m.3)

[418] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m.3, 3/C, 3/F

[419] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m. 3/A, 3/D

[420] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m. 3/D

[421] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.191

İlgili kanunun 1. maddesine göre "*Danıştay, T.C. Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir."* [422]

Danıştay vergi uyuşmazlıkları konusunda başvurulabilecek en son yargı organıdır. Kanun'a göre Danıştay'ın hem ***ilk derece mahkemesi*** olarak, hem de ***üst derece-temyiz mercii*** olarak görevleri vardır. Ancak Danıştay'ın esas görevi bölge idare mahkemelerinin ilgili istinaf daireleri tarafından verilmiş temyiz yolu açık olan nihai kararlar ile ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay dava dairelerince verilen nihai kararlara ilişkin olarak yapılan temyiz başvurularını inceleyip karara bağlamaktır.[423]

Kanunda ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar ayrı bir maddeyle tek tek belirtilmiştir.[424] Buna göre:

- Bakanlar Kurulunun vergilemeye ilişkin kararlarına,
- Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak olan vergiye ilişkin genel düzenleyici işlemlere,
- Birden çok idare ya da vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,

karşı açılacak olan iptal ve tam yargı davaları doğrudan ilgili Danıştay dava dairesinde açılır.[425]

Danıştay, *Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Disiplin Kurulundan*

---

[422] 2575 sayılı Danıştay Kanunu, m.1

[423] 2575 sayılı Danıştay Kanunu, m.23-24

[424] ***Danıştay, 2575 sayılı Kanun dışında bazı vergi kanunlarında yer alan hükümler dolayısıyla da ilk derece mahkemesi olarak görev yapabilmektedir. Öyle ki VUK'nun mükerrer 49. maddesine göre, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen 15 gün içinde Danıştay'da dava açılabilmektedir. Bu davaları Danıştay ilk derece mahkemesi olarak çözümler.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Mükerrer m.49; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.192)

[425] 2575 sayılı Danıştay Kanunu, m.24, m.27

oluşmaktadır.[426] Bunlar içerisinden daireler, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu vergi uyuşmazlıkları ile doğrudan ilgilidir.[427]

Danıştay; 15'i *dava,* 2'si *idari* olmak üzere toplam 17 daireden oluşur. On beş dava dairesinden dördü vergi uyuşmazlıklarının çözümünde; diğer dava daireleri ise idari uyuşmazlıkların çözümünde görevlidir.[428] Bu dairelerin bakmakla yükümlü olduklar işler Kanun'da belirtilmiştir. Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Her daire bir başkan ve dört üyeden oluşan beş kişilik bir kurulla toplanır. Kararlar salt çoğunluk ile alınır.[429] Daireler arasındaki iş bölümü ise Başkanlık Kurulu tarafından düzenlenmektedir.[430]

e. Vergi Yargılama Süreci

(1) Vergi Davasının Açılması

(a) Vergi Davasının Niteliği

İdari dava türleri iptal davaları ve tam yargı davaları olarak ikiye ayrılmaktadır. Buna göre:

- ***İptal davaları****, idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalardır.*
- ***Tam yargı davaları*** *ise idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenlerin, bunların iptali ve zararın tazmini için açılan davalardır.*[431]

---

[426] 2575 sayılı Danıştay Kanunu, m.5

[427] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.191

[428] ***Dava dairelerinden üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler vergi dava dairesi olarak görev yapar.*** (bkz.: 2575 sayılı Danıştay Kanunu, m.27)

[429] 2575 sayılı Danıştay Kanunu, m.13, m.27

[430] 2575 sayılı Danıştay Kanunu, m.52/A

[431] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.270

Bu kapsamda vergi davasından anlaşılması gereken iptal ve tam yargı davalarına ilave bir dava türü değil, sadece bu davaların konularının vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanmasından ibarettir. Buna göre **vergi davaları** bazı istisnalar dışında genellikle *iptal davası* niteliğindedir.[432]

(b) Vergi Davası Açmaya Yetkili Olanlar ve Vergi Davasının Tarafları

Vergi davası İYUK hükümlerine göre açılır. Bu kanuna göre, hukuka aykırı bir vergilendirme işlemi ve eyleminden dolayı menfaatleri ihlal edilenler ile kişisel hakları doğrudan zarar görenler vergi yargı organlarında dava açabilirler.[433]

Bu kapsamda vergi davalarında davacı olan taraf mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler iken davalı olan taraf ise kural olarak idare ve çoğunlukla da mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ya da bazı durumlarda Maliye Bakanlığı'dır. Mükelleflerin yanı sıra vergi dairesi de kanunda belirtilmiş olan konularla sınırlı olmak kaydıyla davacı sıfatını alabilmektedir.[434]

Mükellef ya da adına ceza kesilen gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Tüzel kişiler adına veya küçüklük ve kısıtlılık hallerinde gerçek kişiler adına dava açma yetkisi kanuni temsilcilere aittir. Ayrıca avukat olan vekil vasıtasıyla da dava açabilmek mümkündür.[435] Nitekim mali müşavir veya muhasebecilerin, mükellefler adına dava açma yetkisi yoktur. Bu yetki yalnızca avukat olanlara vekâlet aracılığıyla verilebilir.[436]

(c) Vergi Davasının Konusu

Vergi yargısının dolayısıyla da vergi davasının konusu olabilecek işlemleri daha önce genel *düzenleyici işlemler* ve *bireysel işlemler* şeklinde ikili bir ayrımla belirtmiştik.

---

[432] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.270
[433] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Temmuz 2015, s.132-133
[434] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.230-231; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.377
[435] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.211
[436] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Temmuz 2015, s.136

Bahsi geçen **genel düzenleyici işlemler** vergilendirmeye ilişkin olarak çıkarılmış olan ve tüm mükellefleri ilgilendiren tüzük, yönetmelik ve Bakanlar Kurulu kararı gibi genel ve objektif nitelikli düzenlemeler iken; **bireysel işlemler** ise vergilendirme sürecine yönelik olarak herhangi bir mükellef adına yapılan tarhiyat, ceza kesme işlemleri ve uzlaşma komisyonunun uzlaşmanın gerçekleşmediği yolundaki kararları gibi özel ve sübjektif nitelikli işlemlerdir.[437] Genel düzenleyici işlemler için doğrudan *Danıştay'a* başvurulurken, bireysel işlemler için ise *vergi mahkemesinde* dava açılır.[438]

Bu kapsamda vergi mahkemelerinin görevleri hakkında verdiğimiz bilgiler de yine aynı şekilde vergi davalarının konusunu oluşturmaktadır. Buna göre, genel bütçe kapsamındaki il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelerine ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun uygulamalarından doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinde vergi davasının konusunu oluşturmaktadır.[439]

Buna ek olarak 213 Vergi Usul Kanunu'nun "dava konusu" başlıklı 378. maddesine göre, **vergi mahkemesinde dava açabilmek için**;

- *Tarh ve tahakkuk aşamasında* verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş olması, cezanın kesilmiş olması, tadilat ve takdir komisyonları kararlarına göre vergi salınması, kesinti yoluyla alınan vergilerde vergi mükellefleri tarafından istihkak (hak) sahiplerine gerekli ödemenin yapılmış ve verginin kesilmiş olması gerekir.

- *Tahsil aşamasında* ise mükelleflerden teminat istenmesi, ödeme emrinin tebliğ edilmesi, ihtiyati haciz ve kesin haciz uygulanması gibi birtakım işlemlerin yapılması gerekir. [440]

---

[437] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.211; Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Temmuz 2015, s.132

[438] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.229

[439] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, m.6; Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.229

[440] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.378; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.270

Uygulamada vergi uyuşmazlıkları daha çok tarhiyat aşamasında yapılan işlemlerle ilgili olarak yaşanmaktadır. Yargıya taşınan uyuşmazlıkların büyük bir bölümünü takdir komisyonu kararları oluşturmaktadır. Ancak davalar takdir komisyonu kararlarına karşı değil, bu kararlara dayanılarak salınan vergilere karşı açılabilmektedir.[441]

Verginin hesaplanması veya cezanın kesilmesi davanın açılması için tek başına yeterli değildir. Bunların aynı zamanda ilgililere tebliğ edilmiş olması da gerekir. Ayrıca tarhiyat işlemine hazırlık niteliği taşıyan yoklama, arama, vergi incelemesi gibi işlemler icrai ve kesinlik niteliği taşımadıkları için tek başlarına vergi davasına konu olamazlar.[442]

Buna ek olarak beyan edilen matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk edilen vergilere karşı da dava açılamamaktadır. Ancak beyannamelerin "ihtirazi kayıtla" yani dava açma haklarının saklı tutulması kaydıyla verilmesi ya da vergilendirme işleminde VUK'nda tanımlanan bir vergi hatasının bulunması halinde [443] vergi mükellefleri tarafından kendi beyanlarına karşı dava açılabilmektedir.[444]

Öte yandan vergi dairelerinin de kanunda belirtilmiş konularla sınırlı olmak üzere davacı sıfatını alabileceğini belirtmiştik. Buna göre, vergi daireleri tarafından yalnızca *tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara* karşı vergi mahkemesinde dava açılabilmektedir. Vergi dairelerine verilmiş olan bu yetki daire amirleri tarafından kullanılır.[445]

---

[441] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.211

[442] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.230

[443] ***Beyana dayanarak yapılan tarhiyatta bir vergi hatası varsa ve mükellefin idareye (Maliye Bakanlığı, belediye başkanlığı veya valiliğe) yaptığı düzeltme başvurusu reddedilmişse ilgili mükellef tarafından bu ret işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açılabilir.*** (bkz.: Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.230)

[444] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.378; Osman Pehlivan, *a.g.e.,* Temmuz 2015, s.132; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.270

[445] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.377

Tüm bunlara karşın, AATUHK'da yer alan iptal davaları ile hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi suçlarına ilişkin davalar adli yargının görev alanına girdiğinden vergi davasına konu olamazlar.[446]

Açılan vergi davaları neticesinde ilgili vergilendirme işleminin iptali, tahsil edilmiş verginin iadesi, haciz uygulamalarının kaldırılması veya tesis edilen hukuki düzenlemenin iptali amaçlanmaktadır.[447]

(d) Dava Açma Süresi

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde *vergi mahkemelerinde* **30 gün**, *Danıştay'da* ise **60 gündür**. Özel kanunlarda farklı süreler gösterilmişse, bu kanunlardaki süreler esas alınmaktadır.[448]

Vergi davalarında dava açma süresinin başlangıcı:

- Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın yapıldığı,
- Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı,
- Kesinti yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı,
- Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı,
- İdarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği,

tarihi izleyen günden itibaren başlar ve otuzuncu günün bitiminde sona erer.[449]

Vergi yargılamasında dava açma süresi hak düşürücü süre niteliğindedir. Süre aşımı, yargılamanın ilk inceleme aşamasında hâkim tarafından re'sen dikkate alındığı gibi yargılamanın her aşamasında taraflarca da ileri sürülebilir. Bu sürelerin

---

[446] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.221
[447] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.271
[448] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.7
[449] Gös. yer

kaçırılması durumunda (işlemde vergi hatasının varlığı hariç) ilgili vergi borcu tahakkuk ederek kesinleşmiş olur.[450]

Dava açma süreleri, mücbir sebeplerin varlığı[451], mali tatil süresine denk gelinmesi[452] **(01-20 Temmuz)** veya üst makamlara başvurulması[453] halinde durur. Buna karşın dava açma süresinin son günü adli tatil gününe **(20 Temmuz-31 Ağustos)** rastlarsa bu süreler, adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün daha uzamış sayılır.[454] Ayrıca *görevli olmayan yargı organına başvurulması*[455]*, şekil şartlarını taşımayan dilekçeyle dava açılması*[456]*, avukat olmayan vekil tarafından dava açılması*[457]*, uzlaşmanın temin edilememesi veya sağlanamaması*[458] durumları da kanunda dava açma sürelerini uzatan sebepler olarak gösterilmiştir.[459]

Örneğin, 15.06.2016 tarihinde kendisine tebliğ edilen bir vergi ihbarnamesine karşı dava açmak isteyen mükellef, kanuna göre dava açma süresi olan 30 gün içinde vergi davası açabilmektedir. Bu süre normal durumda 15.07.2016

---

[450] Osman Pehlivan, *a.g.e.,* Temmuz 2015, s.133; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.273

[451] ***Mücbir sebeplerin dava açma süresini durdurup durdurmadığı tartışmalı bir konu olmakla birlikte, Danıştay bazı kararlarında mücbir sebebi dava açma süresini durduracak nedenler arasında saymıştır.*** (bkz.: Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.273)

[452] ***Mali tatile denk gelerek duran dava açma süreleri mali tatilin bitimini izleyen günden itibaren yeniden işlemeye başlar.*** (bkz.: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.8)

[453]***İlgililer tarafından idari dava açma süresi içinde olmak koşuluyla dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde (60 gün içinde bir cevap verilmemesi halinde) dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.*** (bkz.: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.11)

[454] Osman Pehlivan, *a.g.e.,* Temmuz 2015, s.133; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.8

[455] ***Görevli olmayan yargı organında açılmış bulunan davaların reddedilmesi halinde, ret kararının kesinleşmesini izleyen günden itibaren 30 gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir.*** (bkz.: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.9)

[456] ***Bu durumda şekil şartları taşımayarak reddedilen dilekçelerin yerine yeniden dilekçe düzenlenerek veya mevcut dilekçenin eksiklikleri tamamlanarak 30 gün içinde tekrar dava açılabilir.*** (bkz.: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.15)

[457] ***Bu durumda 30 gün içinde bizzat veya bir avukat aracılığıyla tekrar dava açılabilir.*** (bkz.: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.15)

[458] ***Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde 30 gün olan dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren başlayarak 15 gün olarak uzar.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7)

[459] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.9, m.15; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7

tarihinde sona erecektir. Ancak dava açma süresinin 15 günü mali tatil olan 01-20 Temmuz tarihlerine denk gelerek duracağı için dava açma süresi mali tatilin sonundan itibaren 15 gün olarak uzar. Buna göre yeni dava açma süresi 04.08.2016 şeklinde olacaktır. Bu tarihinde adli tatil süresi olan 20 Temmuz - 31 Ağustos tarihlerine denk gelmesi nedeniyle dava açma süresi adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün daha uzar. Buna göre 15.06.2016 tarihinde kendisine tebliğ edilmiş olan vergi ihbarnamesine karşı vergi davası açmak isteyen mükellef için dava açma süresi 07.09.2016 tarihinde sona erecektir.[460]

(e) Vergi Dava Dilekçesinin İçeriği

Vergi davaları, konusuna göre Danıştay veya vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır. Bu dilekçeler şekle tabi olup kanunen aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir:

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait T.C. kimlik numarası,
- Davanın konusu, sebepleri ve dayandığı deliller,
- Davaya konu olan idari işlemin tebliğ tarihi,
- Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- Davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir.[461]

Ayrıca dava dilekçesinde belirtilerek duruşma talebinde de bulunulabilir.[462]

(f) Vergi Davasında Görevli ve Yetkili Mahkeme

Vergi davası mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış dilekçe ile görevli ve yetkili mahkemede açılır. Buna göre, bir uyuşmazlığın "konu" itibariyle *hangi yargı*

[460] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.274
[461] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.3
[462] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.17

koluna ait mahkemeler ya da *bir yargı kolunda yer alan mahkemelerden hangisi* tarafından bakılması gerektiğini ifade etmek üzere kullanılan kavrama ***görevli mahkeme*** denir. Bir uyuşmazlığın hangi mahkemenin görevine girdiği belirlendikten sonra sıra yetkili mahkemenin belirlenmesine gelir. Nitekim bir uyuşmazlığa görevli mahkemelerden *hangi yerdeki mahkemenin* bakması gerektiğini ifade etmek için kullanılan kavrama ise ***yetkili mahkeme*** denir. Görev kuralları, mahkemelerin sahip oldukları yargı yetkisini konu bakımından; yetki kuralları ise coğrafi bakımdan sınırlar. Buna göre mahkemelerin yargı yetkilerini belirli bir coğrafi alanla sınırlayan kavrama ***yargı çevresi*** denir.[463]

Bu kapsamda vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıkların çözümünde genel idari yargı kolu içinde yer alan mahkemelerden vergi mahkemeleri *görevlendirilmiştir*. Ayrıca Danıştay da vergi uyuşmazlıklarına yönelik bazı konularda ilk derece mahkemesi olarak *görevlendirilmiştir*.[464] Vergi uyuşmazlıklarında *yetkili mahkeme* ise uyuşmazlık konusu işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.[465]

Bu kapsamda dava dilekçeleri görevli ve yetkili mahkeme konumunda olan Danıştay ya da ilgili mahkeme başkanlıklarına veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına gönderilmek üzere başka idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, bunların da bulunmadığı yerlerde asliye hukuk hâkimliklerine veya davacının yurt dışında bulunması halinde Türk konsolosluklarına verilebilir.[466]

Örneğin, Edirne Kırkpınar vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen bir vergilendirme işlemine karşı açılacak olan davada, dava konusu yapılan işlemin bir vergi dairesi işlemi olması nedeniyle görevli mahkeme vergi mahkemesidir. Yetkili mahkeme ise işlemi yapan vergi dairesinin yargı çevresi itibariyle kapsamında kalan

---

[463] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.271-272; Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.175, s.179

[464] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.175

[465] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.37

[466] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.4

yer mahkemesi olan Edirne Vergi Mahkemesidir. Bu nedenle açılacak olan davada Edirne Vergi Mahkemesi görevli ve yetkili mahkeme olacaktır.

(g) Dava Açmanın Tahsilâta Etkisi

İYUK'na göre Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini kendiliğinden **durdurmaz**. Yürütmenin durdurulmasına ancak *idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması* ve *idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması* şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde gerekçe gösterilerek karar verilebilir.[467]

Buna karşın vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümüne ilişkin **tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurur.** [468] Ancak vergi mükellefleri tarafından *ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalar* ile ödeme emri tebliğ edilmesi ve haciz uygulamaları gibi *tahsil aşamasındaki işlemlere karşı açılan davalard*a **yürütme kendiliğinden durmaz.** Bunlar hakkında yürütmenin durabilmesi için davacı olan vergi borçlusu tarafından yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi ve bu talebin de mahkeme tarafından uygun görülmesi gerekir. Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilmesine rağmen durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir.[469] Mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararının verilmesi halinde, vergi dairesi söz konusu kamu alacağına ilişkin takip ve tahsil işlemlerini mahkeme kararı verilinceye kadar erteler. [470] Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları idari iş ve işlemlerin devamlılığının sağlanması için öncelikle incelenir ve karara bağlanır.[471]

---

[467] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.27
[468] Gös. yer
[469] Gös. yer
[470] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.233
[471] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.27

Vergi mahkemesi tarafından verilen yürütmeyi durdurma kararı üst yargı organlarında görülecek olan kanun yollarını kapsamamaktadır.[472] Buna ilgili konu dahilinde tekrar değinilecektir.

(h) Vergi Yargılamasında Geçerli Olan İlkeler

İdari yargı ve dolayısıyla da vergi yargısında ilke olarak ***yazılı yargılama usulü*** uygulanmakta ve incelemeler evrak üzerinden yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle taraflar hâkim karşısına çıkmamakta, iddia ve savunmalar yazılı olarak yapılmaktadır. Ancak bu usulün bir istisnası olarak konusuna göre ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay dava dairelerinde veya vergi mahkemelerinde açılan 31.000,00 Türk Lirasını[473] aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılabileceği gibi, gerekli görülen hallerde bahsi geçen parasal sınırlamaya bakılmaksızın mahkeme tarafından re'sen duruşma yapılmasına da karar verilebilir. Duruşma talebi dava dilekçesi ile yapılabileceği gibi ikinci dilekçe (cevap) ve savunmalarda da yapılabilir. Mahkeme tarafından duruşma yapılmasına ilişkin karar alındıktan sonra durum, duruşma davetiyeleri aracılığıyla duruşma gününden en az 30 gün önce taraflara bildirilir.[474] Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak olan bu duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme tarafından vergi incelemesini yapmış bulunan inceleme memurları ile vergi mükellefinin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşavirinin ya da muhasebecisinin de dinlenmesi mümkündür.[475]

İdari yargı ve dolayısıyla da vergi yargılamasında geçerli olan bir diğer ilke de ***re'sen araştırma ve inceleme ilkesidir***. Bu ilkeye göre bakılmakta olan vergi davalarına ait gerekli görülen her türlü araştırma ve inceleme mahkeme tarafından

---

[472] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.52

[473] ***Danıştay ve vergi mahkemelerinde açılan davalarda duruşma talep edilebilmesine ilişkin olarak öngörülen bu parasal sınır; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için VUK'nun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların 1.000 Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz. Buna göre 01.01.2016 tarihinden itibaren geçerli olan tutar 31.000,00 TL'dir.*** (bkz.: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ek m.1)

[474] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.17

[475] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Mükerrer m.378

kendiliğinden yapılır.[476] Yargı organının gerekli gördüğü her türlü kanıtı taraflardan bağımsız olarak kendiliğinden araştırması, vergiyi doğuran olayın hukuksal biçimlerinin de ötesine geçilerek gerçek özünün saptanması ve idarenin vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunmadan hukuka uygun bir şekilde davranmasının sağlanması açısından büyük önem arz etmektedir.[477] Bu kapsamda mahkemeler belirlenen süre içinde gerekli gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.[478]

Öte yandan, vergi yargısında geçerli olan ilkelerden bir diğeri de ***delil serbestliği ilkesidir***. Bu ilkeye göre, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek içeriği ve kapsamı -yemin hariç- her türlü delille ispatlanabilir. Ancak yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan şahit ifadeleri bu ilkenin istisnası olarak ispatlama aracı olarak kullanılamaz. Ayrıca ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde ispat yükü bunu iddia eden tarafa aittir.[479]

Tüm bunlara ek olarak, vergilendirmede kanunilik ilkesinin bir gereği olarak vergi uygulaması ve vergi yargısında ***kıyas yasağı ilkesi*** bulunmaktadır. Buna göre vergi davasının görülmesi sırasında hâkim bakmakta olduğu davalarda sadece kanun hükümlerini uygulamak ve kanunları yorumlarken de kıyas yasağına uymak zorundadır.[480]

(2) Vergi Davasının Görülmesi

(a) İlk İncelemenin Yapılması

Dava dilekçeleri görevli ve yetkili mahkeme tarafından kayda alındıktan sonra ilk incelemeye tabi tutulur. Buna göre Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi tarafından, vergi mahkemelerinde ise mahkeme

[476] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.20
[477] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.217-218
[478] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.20
[479] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.3; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.218
[480] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.269

başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından yapılacak olan ilk inceleme ile dilekçeler,

- Görev ve yetki,
- İdari merci tecavüzü,
- Ehliyet,
- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- Süre aşımı,
- Husumet,
- Şekle ilişkin eksiklikler ve aynı dilekçe ile dava açılmasına ilişkin kurallar,

yönünden sırasıyla incelenir.[481]

Dava dilekçelerinde yapılan ilk incelemenin ardından yukarıda bahsi geçen yönlerden herhangi birinde kanuna aykırılık görülüp görülmediğine ilişkin bir rapor düzenlenerek durum görevli daire veya mahkemeye bildirilir.[482]

Yapılan ilk incelemede herhangi bir ***kanuna aykırılık görülmüş ise*** ilgili daire ya da mahkeme tarafından kanuna aykırı olan hususa göre ret ya da ilgili yerlere gönderme konularında karar verilir.[483] [484]

Buna karşın yapılan ilk incelemede herhangi bir ***kanuna aykırılık görülmemiş ise*** mahkeme tarafından tebligat işlemine geçilerek dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya tebliğ olunur. Bu sayede kendisine karşı dava açıldığından haberdar olan davalı 30 gün içinde *ilk savunmasını* yaparak mahkemeye sunar. Sunulan bu savunma mahkeme tarafından davacıya tebliğ olunur. Davacı tarafından kendisine tebliğ olunan savunmaya karşı 30 gün içinde *ikinci dilekçe*

---

[481] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.14; Osman Pehlivan, *a.g.e.,* Temmuz 2015, s.132

[482] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.14

[483] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.15; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.215

[484] ***İlk incelemenin ardından kanuna aykırılık görülmesi halinde verilecek kararlarla ilgili ayrıntılı bilgi için*** bkz. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.15

(cevap) hazırlanarak mahkemeye sunulur. Sunulan bu ikinci dilekçe de yine aynı şekilde mahkeme tarafından davalıya tebliğ olunur. Davalı kendisine tebliğ olunan ikinci dilekçeye karşı 30 gün içinde *ikinci savunmasını* yaparak mahkemeye sunar. Sunulan ikinci savunma da mahkeme tarafından davacıya tebliğ olunur. İkinci savunmaya karşı davacı tarafından cevap verilemez.[485] [486]

Kural olarak idare savunması ile birlikte davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneğini mahkeme başkanlığına göndermek zorundadır.[487] Bu sayede vergi davalarının daha çabuk sonuçlandırılması amaçlanmaktadır.[488]

(b) Davanın Karara Bağlanması

Vergi uyuşmazlığının konusunu oluşturan olaylar aydınlandıktan sonra meseleler sırasıyla oylamaya sunulur ve karara bağlanır. Kararın birer örneği gerekli imzalar atıldıktan sonra taraflara tebliğ edilir.[489]

Kararların sonuçlarını davanın mükellefler tarafından ya da vergi dairesi tarafından açılmasına göre incelemekte yarar vardır.

- ***Dava mükellef tarafından açılmış ve lehine sonuçlanmış ise*;**

- Vergi dairesinin işlemi iptal edilerek, vergi dairesince yapılan tarhiyat işlemi ortadan kaldırılır. Tarh edilmiş olan vergi ve cezalar ise terkin edilir.
- Daha önce ödenmiş bir vergi varsa mükellefe iadesi yapılır.
- Haciz işlemi söz konusu ise kaldırılır.[490]

---

[485] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.16

[486] ***Ancak davanın görülmesi sırasında, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırması gereken hususların bulunduğunun anlaşılması halinde mahkeme tarafından davacıya cevap vermesi için bir süre verilir. Ayrıca tebliğlere karşı cevap verme süresi olan 30 günlük süre haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği ve görevli mahkemenin bu konudaki kararı ile 30 günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri ise kabul edilmez.*** (bkz.: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.16)

[487] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.16

[488] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.215

[489] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.166; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.22, m.25

[490] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.221

➢ ***Dava mükellef tarafından açılmış ve aleyhine sonuçlanmış ise;***

- *Tarh edilen vergi tahakkuk etmiş olur*. Böylece kararın idareye tebliğinden sonra söz konusu karara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarı, ilgili idarece düzenlenecek olan ödeme ihbarnamesi ile mükellefe bildirilir.
- Eğer mükellef süresi içinde yürütmeyi durdurma kararı alamazsa, tahakkuk ederek ödenecek aşamaya gelmiş olan vergisinin *süresi geçmiş taksitlerini* ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren başlayarak *bir ay içinde* ödemek zorundadır.
- Ayrıca dava konusu yapılan vergilerin ödenmemiş kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden başlayarak, yargı organı kararının tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süreler için 6183 sayılı AATUHK'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında (aylık %1,40) ***gecikme faizi*** uygulanır. Gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmamakta, hesaplamalar aylık olarak yapılmaktadır. Gecikme faizi de vergi aslı ve cezalarıyla birlikte aynı süre içinde ödenir. Bu faizden kurtulmak isteyen mükelleflere ise dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezaları davanın devamı sırasında kısmen veya tamamen ödeyebilme imkânı tanınmıştır.
- Tüm bunlara ek olarak 492 sayılı Harçlar Kanunu'na göre vergi yargısı harçlarından olan *nispi ve maktu harçlar* vergi dairesi tarafından mükellefe ihbarname ile bildirilir. İlgili yargı harçları diğer borçlarla aynı süre içinde vergi dairesine ödenir. [491]
- Öte yandan, kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellef tarafından "*böyle bir borcu olmadığı"*, "*borcunu kısmen ödediği"* veya "*borcun zamanaşımına uğradığı"* gerekçeleri ile vergi mahkemesinde dava açılması

[491] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.28; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112; Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.166; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.221; "492 sayılı Harçlar Kanunu", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 11756, 17.07.1964, m.55

halinde, davasında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan borcu %10 zamlı (haksız çıkma zammı) olarak tahsil edilir.[492]

- ***Dava vergi dairesi tarafından açılmış ve lehine sonuçlanmış ise;***

- Vergi daireleri tarafından yalnızca tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açılabileceğinden hareketle, tadilat ve takdir komisyonlarının kararlarına karşı açılan bu davaların vergi dairesi lehine sonuçlanması halinde komisyonların kararları yerine vergi mahkemesinin kararı geçerli olmaktadır.[493]

Vergi idaresi, Danıştay ve vergi mahkemelerinin esasa ilişkin verdiği kararlarının gereğine göre gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak 30 günü geçemez. Bu süre içinde gerekenin yapılmaması halinde idare aleyhine Danıştay ve ilgili vergi mahkemelerinde maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlileri tarafından yerine getirilmemesi hâlinde ise tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir.[494]

(3) Üst Derece Yargılama (Kanun Yolları)

Davanın taraflarına tanınmış hukuki bir imkân olan kanun yolları, mahkemelerce verilen nihai (son) kararların üst derece yargı organları veya doğrudan doğruya kararı veren yargı organı tarafından yeniden incelenmesi, hukuki denetiminin yapılması ve gerekli görülürse değiştirilmesidir.[495]

Türk vergi sisteminde kanun yolları, ***olağan kanun yolları*** ve ***olağanüstü kanun yolları*** olarak iki grupta toplanmıştır. Olağan kanun yollarına, yargı kararı

[492] 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun, m.58
[493] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.377; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.222
[494] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.28
[495] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.272

kesinleşmeden başvurulurken; olağanüstü kanun yollarına ise yargı kararı kesinleştikten sonra başvurulabilmektedir.[496]

(a) Olağan Kanun Yolları

Mahkemelerin verdiği nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarına olağan kanun yolları denir. Kararın kesinleşmesi olağan kanun yoluna süresi içinde başvurulmaması ya da süresi içinde yapılan başvurunun ilgili merci tarafından reddedilmesi halinde mümkün olmaktadır. Vergi yargısı sistemimizde olağan kanun yolları olarak **istinaf** ve **temyiz** yer almaktadır.[497]

6545 sayılı kanun ile yürürlüğe giren yeni düzenlemelerle birlikte ilk derece mahkeme konumundaki vergi mahkemelerinin kararlarına karşı başvurulabilecek olağan kanun yollarından biri olan *itiraz* yolu kaldırılarak yerine **istinaf** kanun yolu getirilmiştir. Bu kapsamda, bir diğer kanun yolu olan temyiz için doğrudan Danıştay'a başvurma imkânı kaldırılmış ve temyiz yolu öncesinde ikinci derece mahkeme konumundaki bölge idare mahkemelerine istinaf başvurusunda bulunulması zorunlu hale getirilmiştir.

6545 sayılı Kanun ile istinaf ve temyiz yoluna başvurmak için dava konusu yapılan vergi borcunun parasal miktarına bağlı olarak birtakım sınırlamalar getirilmiştir. Bu parasal sınırlandırmaya göre bazı kararlara karşı istinaf ve temyiz yoluna başvurma imkânı ise tamamen kaldırılmıştır.[498]

---

[496] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.239

[497] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.272

[498] 6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, m.19-20

Tablo 12: Vergi Yargısındaki Parasal Sınırlamalar

5.000 TL ve Altı	5.001 – 100.000 TL Arası	100.001 TL ve Üzeri
Vergi Mahkemesi (✓) **İstinaf İncelemesi (✗)** **Temyiz İncelemesi (✗)**	**Vergi Mahkemesi (✓)** **İstinaf İncelemesi (✓)** **Temyiz İncelemesi (✗)**	**Vergi Mahkemesi (✓)** **İstinaf İncelemesi (✓)** **Temyiz İncelemesi (✓)**

Kaynak: 6545 sayılı Kanundan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, konusu ***5.000 TL ve altında*** bulunan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında vergi mahkemelerinin verdiği kararlar kesin olup bu kararlara karşı taraflara, istinaf ve temyiz yoluna başvurma hakkı tanınmamıştır.[499] Buna karşın dava konusu miktarın ***5.001 TL ile 100.000 TL arasında*** olması halinde ise taraflara vergi mahkemesinin kararlarına karşı bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunma hakkı; ***100.001 TL ve üzeri*** olması halinde ise hem istinaf hem de istinaf incelemesi sonucunda verilecek karara karşı Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunma hakkı tanınmıştır.[500]

Vergi yargısında yazılı yargılama usulünün geçerli olduğunu ve incelemelerin evrak üzerinden yapıldığını belirtmiştik. Nitekim bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından yapılan kanun yolu denetiminde de bu usul geçerlidir. Ancak istinaf ve temyiz incelemesinde bu usulün bir istisnası olarak gerekli görülen hallerde mahkeme tarafından re'sen duruşma yapılmasına karar verilebileceği gibi taraflardan birinin isteği üzerine de mahkeme tarafından duruşma yapılmasına karar verilebilmektedir.[501]

Öte yandan, istinaf veya temyiz yoluna başvurulmuş olması, ilgili mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini (uygulanmasını) durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına, temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya istinaf başvurusunu

[499] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.45-46
[500] Gös. yer
[501] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.1, m.17

incelemeye yetkili bölge idare mahkemesi tarafından karar verilebilir. Bu talebin uygun görülmesi halinde vergi idaresi, istinaf veya temyiz incelemesi sonuçlanıncaya kadar ilgili vergi borcunun ödenmesini talep edemez. Karar bozulmuş ise kararın yürütülmesi kendiliğinden durur.[502] [503]

(i) İstinaf

İstinaf, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen henüz kesinleşmemiş nihai kararlardaki hukuka aykırılıkları gidermek amacıyla bir üst mahkeme olan bölge idare mahkemeleri tarafından ilgili kararın *yeniden yargılama sürecinden geçirilerek* **hem maddi hem de hukuki yönden denetiminin** yapılmasını sağlayan kanun yoludur. [504]

Buna göre vergi mahkemesinde aleyhine karar verilen kişi tarafından, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğini takip eden günden itibaren **30 gün içinde** istinaf yoluna başvurulabilir.[505]

İYUK'na göre istinaf, temyizin şekil ve usullerine tabidir. Bu kapsamda istinaf başvurusu, bu talebi içeren ve bölge idare mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Dilekçeler doğrudan bölge idare mahkemesi başkanlığına verilebileceği gibi vergi mahkemesinde vergi davası açarken dilekçe almaya yetkili olan yerlere de verilebilir. Ancak dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir. Başvuru dilekçeleri de yine vergi davası açılmasına benzer şekilde İYUK'nun 3. maddesinde belirtilen şekil esaslarına tabidir.[506]

Kanuni süresi içinde istinafa başvurulmaması ya da süresinde yapılan başvurunun bölge idare mahkemesi tarafından reddedilmesi halinde vergi mahkemesi tarafından verilmiş olan nihai karar kesinleşmiş olur. Ayrıca daha önce de

---

[502] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m. 52

[503] ***İdari ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmazken, iptal davalarında ise teminat istenmeyebilir.*** (bkz.: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m. 52)

[504] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Temmuz 2015, s.131-138; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.277

[505] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.45

[506] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.45; 48; Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.236

belirttiğimiz gibi, konusu 5.000 Türk Lirasını geçmeyen vergi davaları hakkında vergi mahkemelerinin vermiş oldukları kararlar kesin nitelikte olduğundan bu kararlara karşı istinaf (ve dolayısıyla da temyiz) başvurusunda bulunulamaz. Yine aynı şekilde temyize başvurma sınırı olan 100.000 Türk Lirasını aşmayan davalar hakkında bölge idare mahkemesince verilen istinaf kararları da kesin niteliktedir. [507]

Kanunda istinaf yoluna başvuru için belirtilen bu parasal sınırlandırmaya ek olarak ivedi yargılama usulüne tabi olan davalarla ilgili olarak da istinaf yoluna başvurulamayacağı ayrı bir hükümle belirtilmiştir.[508]

Tarafların başvurusu üzerine bölge idare mahkemesi tarafından yapılan inceleme sonucunda ilgili vergi mahkemesi kararının ***hukuka uygun bulunması halinde*** istinaf başvurusunun **reddine** karar verilir. Eğer karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeler yapılarak aynı karar verilir.[509]

Buna karşın vergi mahkemesinin kararının ***hukuka uygun bulunmaması halinde*** bölge idare mahkemesi tarafından istinaf başvurusunun **kabulüne** ve ilgili vergi mahkemesi kararının kaldırılmasına ilişkin karar verilir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir.[510] Bu durumda vergi idaresi en geç 30 gün içinde bölge idare mahkemesinin esasa ilişkin vermiş olduğu karara göre işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur.[511]

Vergi mahkemelerinin "*ilk inceleme üzerine verdiği kararlara*" karşı yapılan istinaf başvurusunun bölge idare mahkemesi tarafından haklı bulunduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hallerinde, istinaf başvurusunun **kabulü** ile söz konusu

[507] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.45-46
[508] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.45
[509] Gös. yer
[510] Gös. yer
[511] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.28

kararının kaldırılmasına ilişkin karar verilerek dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Bu durumlarda bölge idare mahkemesi kararları kesindir.[512]

(ii) Temyiz

Temyiz, bölge idare mahkemeleri tarafından verilen kararlar ile ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay dava daireleri tarafından verilen nihai kararların ***usul ve maddi hukuka uygunluk denetiminin*** sağlanması amacıyla başvurulan olağan bir kanun yoludur.[513]

İstinaf yolunda uyuşmazlık konusu maddi olaylar yeniden incelenip yargılanırken, temyiz yolunda ise daha önce ilk derece mahkemesi ve istinaf mahkemesi tarafından incelenmiş olan olaylar yeniden inceleme konusu yapılmaz. Dolayısıyla temyiz incelemesi sonucunda Danıştay dosyayı esastan ele alarak yeni bir karar vermez. Burada amaç temyiz konusu yapılan kararların usul ve maddi hukuka uygunluk yönünden denetiminin yapılmasıdır.[514]

İYUK'nun 46. maddesinde belirtilen davalarla ilgili olmak üzere, bölge idare mahkemelerinin ilgili istinaf daireleri tarafından verilmiş olan kararlar ile ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay dava daireleri tarafından verilmiş olan nihai kararların kendilerine tebliğini takip eden günden itibaren ***30 gün içinde*** vergi davasının tarafları olan vergi idaresi[515] veya vergi borçlusu tarafından bu kararlara ilişkin olarak Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulabilir.[516] Bölge idare mahkemesinin İYUK'nun 46. maddesinde belirtilen davalar dışında kalan kararları kesin nitelikte olduğundan bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz.

---

[512] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.45

[513] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.276

[514] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.279-280; Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.243-244

[515] ***Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının onayını almadan bölge idare mahkemelerinin kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.377)

[516] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m. 46

Temyiz taraflardan birinin talebi üzerine gerçekleşir. Bu nedenle taraflardan herhangi biri temyiz talebinde bulunmadığı takdirde Danıştay'ın kendiliğinden temyiz incelemesi yapması söz konusu değildir.[517]

Temyiz başvurusu, bu talebi içeren ve Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Dilekçeler doğrudan Danıştay Başkanlığına verilebileceği gibi Danıştay Başkanlığına verilmek üzere kararı veren bölge idare mahkemesi başkanlığına ya da vergi mahkemesinde vergi davası açarken dilekçe almaya yetkili olan yerlere de verilebilir. Başvuru dilekçeleri de yine vergi davası açılmasına benzer şekilde İYUK'nun 3. maddesinde belirtilen şekil esaslarına tabidir.[518]

Temyiz dilekçelerinin İYUK'nun 3. maddesinde belirtilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlememesi ve verilen süre içerisinde de (15 gün) bu eksikliklerin tamamlanmaması halinde ***temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına*** ilişkin karar verilir. Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması ve verilen süre içerisinde de (7 gün) tamamlanmaması halinde ***temyizden vazgeçilmiş ve kararın temyiz edilmemiş sayılmasına*** ilişkin karar verilir. Temyiz başvurusunun kanuni süresi geçtikten sonra yapılması veya kesin bir karar hakkında olması halinde de ***temyiz isteminin reddine*** ilişkin karar verilir. İlgili merci tarafından verilen bu kararlara karşı, kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 7 gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.[519]

Ayrıca daha önce de belirttiğimiz gibi, temyiz isteminde bulunabilmek için dava konusu miktarın 100.000 Türk Lirasını aşması gerektiğini belirten kanun hükmü gereği, bu miktarı aşmayan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalarla ilgili olarak bölge idare mahkemelerinin ilgili istinaf daireleri tarafından verilmiş olan kararlar kesin nitelikte olduğundan bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz.[520]

---

[517] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.279
[518] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.48; Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.242
[519] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.48
[520] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.46

Danıştay dava daireleri tarafından bölge idare mahkemesi kararlarına ilişkin yapılan temyiz incelemesinin ardından aşağıdaki kararlar verilebilir:

- Kararın hukuka uygun bulunması halinde karar ***onanır***.[521]
- Kararın sonucu hukuka uygun bulunmakla birlikte gösterilen gerekçe doğru bulunmaz veya eksik bulunursa, ilgili ***kararın gerekçesi değiştirilerek onanır***.[522]
- Kararın yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hataları ile düzeltilmesi mümkün olan eksiklik veya yanlışlıkları var ise ilgili ***karar düzeltilerek onanır***.[523]

Temyiz incelemesinin ardından kararın onaylanması halinde bölge idare mahkemesinin kararı kesin bir nitelik kazanacağından dolayı olağan yargılama süreci de sona ermiş olur.

- Kararın hukuka aykırı olarak verilmesi, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması veya usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması halinde ilgili karar ***bozulur***.[524]

Bu durumda temyiz konusu edilen karar yeniden incelenmek ve karar verilmek üzere bölge idare mahkemesine gönderilir. Bölge idare mahkemesi, Danıştay tarafından verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir.[525]

Bölge idare mahkemesi tarafından Danıştay'ın bozma kararına ***uyulması halinde***, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır. Buna karşın, bölge idare mahkemesi Danıştay'ın bozma kararına uymaz ve kararında ***ısrar ederse***, taraflardan birinin ısrar kararını temyiz etmesi hâlinde dosya

[521] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.49
[522] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.49
[523] Gös. yer
[524] Gös. yer
[525] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.50

bu defa Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Kurulun bu konuda vereceği kararlar kesin nitelikte olup uyulması zorunludur.[526]

- Kararların ***kısmen onanması veya kısmen bozulması*** da mümkündür. Bu hallerde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.[527]

Bölge idare mahkemelerinin ilgili istinaf daireleri tarafından verilmiş olan kararların temyiz incelemesi **Danıştay dava daireleri** tarafından; ilk derece mahkemesi olarak Danıştay dava daireleri tarafından verilmiş olan nihai kararların temyiz incelemesi ise ısrar kararlarının temyiz incelemesinde olduğu gibi, **Danıştay Dava Daireleri Kurulu** tarafından yapılır.[528]

Temyiz incelemesi sonunda verilen kararlar, dosyası ile birlikte kararı veren bölge idare mahkemesine gönderilir. İlgili karar mahkeme tarafından dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğ edilir.[529] Bu durumda tebligatı alan vergi idaresi en geç 30 gün içinde Danıştay'ın esasa ilişkin vermiş olduğu karara göre işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur.[530]

(b) Olağanüstü Kanun Yolları

Yargı organlarınca verilmiş kesin nitelikteki hükümlere karşı tanınmış olan kanun yollarına olağanüstü kanun yolları denir. Bu yollar *yargılamanın yenilenmesi* ve *kanun yararına temyizdir*. 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile olağanüstü kanun yolu olan "*kanun yararına bozma"* yolu yeniden yapılandırılarak "*kanun yararına temyiz"* adını almış, bir diğer olağanüstü kanun yolu olan *kararın düzeltilmesi* yolu ise yürürlükten kaldırılmıştır.[531]

---

[526] Gös. yer
[527] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.49
[528] 2575 sayılı Danıştay Kanunu, m.27, m.38
[529] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.50
[530] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.28
[531] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.272; 6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, m.15, m.24, m.26

Bir mahkeme tarafından verilen ve kesinlik arz eden bir kararın *kanunda belirtilmiş olan sebeplerden dolayı* aynı mahkeme tarafından yeniden yargılanmasını sağlayan olağanüstü kanun yoluna ***yargılamanın yenilenmesi*** denir. Bu sayede daha önce verilmiş olan kesinleşmiş yargı hükümlerindeki hata ve yanlışlıkların giderilerek hukuka uygun bir karar verilmesi amaçlanmaktadır. Yargılamanın yenilenmesi talepleri esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından karara bağlanır. Kararın kesinleşmesi tarihinden itibaren yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulabilecek kanuni süreler de kanunda ayrıca belirtilmiştir.[532]

Vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemeleri tarafından verilen ve kesinlik arz eden kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan *niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir durumu ifade edenler* Danıştay Başsavcısı tarafından, ilgili bakanlıkların gerekli görmesi halinde veya kendiliğinden özel bir temyiz incelemesine tabi tutulur. Bu yola ***kanun yararına temyiz*** denir. Bu sayede yargı kararlarında oluşan hukuka aykırılıklar giderilerek söz konusu kararın hukuk düzeninde yaratmış olduğu bozulma onarılmakta ve böylece yüksek mahkemelerin görevlerinden biri olan hukukta ve uygulamada birliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan kararın hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.[533]

C. YARGI İSTATİSTİKLERİ

Çalışmamız kapsamında buraya kadar araştırmamızın da konusunu oluşturan vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yollarına ilişkin birtakım bilgilere yer vererek, idari ve yargısal çözüm yollarına ilişkin incelemelerde bulunduk. Bu doğrultuda aşağıda, daha önce incelemiş olduğumuz yargısal çözüm yolunun daha iyi anlaşılması ve yapacağımız değerlendirmelerin daha objektif olması açısından, vergi yargısına ilişkin bazı istatistikî verilere yer verilmiştir. Ancak çalışmamızın temel ekseninden sapmamak adına, vergi yargısına ilişkin olarak yapacağımız incelemeler

[532] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m. 53; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.282
[533] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m. 51; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2015, s.282

yalnızca ilk derece yargılama mercii konumundaki vergi mahkemelerinde açılan davalara ilişkin olarak yapılacaktır.

Buna göre veriler, Türkiye geneli ve Edirne ilindeki vergi mahkemelerinde görülmekte olan dava sayıları, hâkim sayıları ve hâkim başına düşen dava sayıları, dava akışı ve ortalama yargılama süreleri, açılan davaların dava türlerine göre dağılımı ve karara varılan davaların karar türlerine göre dağılımından oluşmaktadır.

1. Vergi Mahkemelerine Ait Yargı İstatistikleri

a. Görülmekte Olan Dava Sayısı

(1) Türkiye Geneline İlişkin Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde görülmekte olan dava sayıları yer almaktadır. Davaların bir kısmı geçmiş yıllarda hakkında henüz karara varılamayıp devren gelen, bir kısmı yıl içinde ilk kez açılan, bir kısmı da üst derece mahkemelerinden bozularak yeniden vergi mahkemesine gelen davalardan oluşmaktadır.

Tablo 13: Görülmekte Olan Dava Sayısı

(Türkiye Geneli, 2011-2015)

YILLAR	VERGİ MAHKEMELERİNDE GÖRÜLMEKTE OLAN DAVA SAYISI			
	Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	TOPLAM
2011	88.673	83.375	3.701	175.749
2012	33.661	97 180	5.542	136.383
2013	53.251	109.141	6.291	168.683
2014	47.382	96.036	5.240	148.658
2015	46.531	98.667	5.476	150.674

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2011-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde açılan dava sayılarını incelediğimizde, 2014 yılı dışındaki tüm yıllarda bir önceki yıla kıyasla açılan dava sayısında artış yaşandığı görülmektedir. Verileri 2015 yılını temel alarak değerlendirdiğimizde ise açılan dava sayısında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %3, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %18 oranında bir artış yaşandığı görülmektedir. Öte yandan, açılan dava sayısındaki bu değişimin daha önce **Tablo 5** üzerinden incelemiş olduğumuz vergi inceleme oranlarındaki değişimle paralel bir seyir izlediği de görülmektedir. Zira vergi inceleme oranlarındaki artışın vergi idaresi ile mükellefler arasında yaşanan uyuşmazlıkları da artırdığı düşünüldüğünde, yaşanan bu uyuşmazlıklarının çözümü için vergi mahkemelerinde açılan dava sayılarında da aynı doğrultuda artış yaşandığını söylemek mümkündür.

Vergi mahkemelerinin iş yükü olarak da nitelendirebileceğimiz görülmekte olan dava sayılarını incelediğimizde ise sürekli bir artış ya da azalış seyrinden ziyade 2011 yılından itibaren günümüze doğru sırasıyla azalış ve artış şeklinde bir

dalgalanma yaşandığı gözlemlenmektedir. Verileri 2015 yılını temel alarak bir değerlendirme yaptığımızda ise vergi mahkemelerinin iş yükünde bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %1 oranında bir artış; 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %14 oranında bir düşüş yaşandığı görülmektedir.

(2) Edirne İline İlişkin Veriler

Tabloda 2012-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki vergi mahkemesinde görülmekte olan dava sayıları yer almaktadır. Davaların bir kısmı geçmiş yıllarda hakkında henüz karara varılamayıp devren gelen, bir kısmı yıl içinde ilk kez açılan, bir kısmı da üst derece mahkemelerinden bozularak yeniden vergi mahkemesine gelen davalardan oluşmaktadır. Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından il bazında veriler 2012 yılından itibaren yayınlanmaya başlandığı için Edirne iline ait değerlendirmeler Türkiye genelinde olduğu gibi son beş yıl üzerinden değil son dört yıllık veriler üzerinden yapılacaktır.

Tablo 14: Görülmekte Olan Dava Sayısı
(Edirne, 2012-2015)

YILLAR	VERGİ MAHKEMELERİNDE GÖRÜLMEKTE OLAN DAVA SAYISI			
	Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	TOPLAM
2012	325	1.215	57	1.597
2013	530	1.184	125	1.839
2014	329	637	51	1.017
2015	245	792	62	1.099

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2012-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2012-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki vergi mahkemesinde açılan dava sayılarını incelediğimizde, 2015 yılı dışındaki tüm yıllarda bir önceki yıla kıyasla açılan dava sayısında azalma yaşandığı görülmektedir. Verileri 2015 yılını temel alarak değerlendirdiğimizde ise açılan dava sayısında bir önceki kıyasla yaklaşık %24 oranında bir artış; 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %35 oranında bir azalma gerçekleştiği görülmektedir.

Vergi mahkemelerinin iş yükü olarak da nitelendirebileceğimiz görülmekte olan dava sayılarını incelediğimizde ise 2014 yılı dışındaki tüm yıllarda bir önceki yıla kıyasla artış yaşandığı görülmektedir. Verileri 2015 yılını temel alarak bir değerlendirme yaptığımızda ise Edirne vergi mahkemesinin iş yükünde bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %8 oranında bir artış; 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %31 oranında bir azalma gerçekleştiği görülmektedir.

b. Hâkim Sayıları ve Hâkim Başına Düşen Dava Sayısı

(1) Türkiye Geneline İlişkin Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde görev yapan hâkim sayılarının değişimi ile görülmekte olan dava sayıları kapsamında hâkim başına düşen dava sayıları yer almaktadır.

Tablo 15: Hâkim Sayıları ve Hâkim Başına Düşen Dava Sayısının Değişimi (Türkiye Geneli, 2011-2015)

YILLAR	VERGİ MAHKEMELERİ		
	Görülmekte Olan Dava Sayısı	Hâkim Sayısı	Hâkim Başına Düşen Dava Sayısı
2011	175.749	255	689
2012	136.383	251	543
2013	168.683	248	680
2014	148.658	354	420
2015	150.674	411	367

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2011-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, Türkiye genelindeki vergi hâkimi sayısının 2011-2015 yılları arasındaki değişimini incelediğimizde, bu sayıda 2011 yılından 2013 yılına kadar küçük oranlı bir azalma süreci yaşanmasına karşın son iki yılda yaşanan yüksek oranlı artışlarla birlikte 2015 yılında son beş yılın en yüksek hâkim sayısına ulaşıldığı görülmektedir. Öyle ki, 2015 yılındaki vergi hâkimi sayısının bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %16; 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %61 gibi oldukça yüksek bir oranda arttığı görülmektedir.

Vergi hâkimi sayısında yaşanan bu artışla birlikte hâkim başına düşen dava sayılarında da 2014 yılından itibaren gözle görülür bir azalma yaşanmıştır. Nitekim 2015 yılını temel alarak hâkim başına düşen dava sayılarına ilişkin bir değerlendirme yaptığımızda ise görülmekte olan dava sayılarındaki değişimi de dikkate alarak vergi hâkimlerinin iş yükünde bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %13; 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %47 gibi oldukça yüksek bir oranda azalma yaşandığı görülmektedir.

Sonuç olarak, görülmekte olan dava sayısının azalması ve hâkim sayısının artmasıyla birlikte hâkim başına düşen dava sayılarında da düşüş yaşandığı

görülmektedir. Hâkimlerin azalan iş yükü sayesinde de vergi mahkemelerinin etkinliğinin arttırılmasına ve vergi yargısının daha hızlı ve verimli bir şekilde çalışmasına olanak sağlandığını söylemek mümkündür.

(2) Edirne İline İlişkin Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki vergi mahkemesinde görev yapan hâkim sayılarının değişimi ile görülmekte olan dava sayıları kapsamında hâkim başına düşen dava sayıları yer almaktadır. Vergi hâkimi sayısına ilişkin veriler Edirne Vergi Mahkemesi Başkanlığından elde edilmiş olup, elde edilen veriler içerisinden yalnızca dosya sahibi olan üye hâkimlerin sayıları tabloya dahil edilmiştir. Bilindiği üzere il bazında istatistikler Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından 2012 yılından itibaren yayınlanmaya başlamıştır. Bu nedenle, 2011 yılında Edirne vergi mahkemesinde görülmekte olan dava sayısı tabloya dahil edilemediğinden dolayı hâkim başına düşen dava sayısı da hesaplanamamıştır.

Tablo 16: Hâkim Sayıları ve Hâkim Başına Düşen Dava Sayısının Değişimi (Edirne, 2011-2015)

YILLAR	VERGİ MAHKEMELERİ		
	Görülmekte Olan Dava Sayısı	Hâkim Sayısı	Hâkim Başına Düşen Dava Sayısı
2011	Bilinmiyor	2	Bilinmiyor
2012	1.597	2	799
2013	1.839	4	460
2014	1.017	4	254
2015	1.099	4	275

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2012-2015 yılı adli istatistiklerinden ve Edirne Vergi Mahkemesi Başkanlığından elde edilen bilgilerden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, Edirne ilindeki vergi hâkimi sayısının 2011-2015 yılları arasındaki değişimini incelediğimizde, 2011 ve 2012 yıllarında 2 kişi olan vergi hâkimi sayısının 2013 yılında iki katına çıkarılarak son üç yıl boyunca 4 kişilik hâkim kadrosuyla yargılama faaliyetinin yürütüldüğü görülmektedir.

Vergi hâkimi sayısında yaşanan bu artışla birlikte hâkim başına düşen dava sayılarında da gözle görülür bir azalma gerçekleştiği gözlemlenmektedir. Nitekim 2015 yılını temel alarak hâkim başına düşen dava sayılarına ilişkin bir değerlendirme yaptığımızda ise görülmekte olan dava sayılarındaki değişimi de dikkate alarak vergi hâkimlerinin iş yükünde bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %8 oranında bir artış gerçekleştiği görülürken, 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %66 gibi oldukça yüksek bir oranda azalma gerçekleştiği görülmektedir.

c. Dava Akışı ve Ortalama Yargılama Süreleri

(1) Türkiye Geneline İlişkin Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinin dava akışı ve ortalama yargılama süreleri yer almaktadır.

Tablo 17: Dava Akışı ve Ortalama Yargılama Süreleri
(Türkiye Geneli, 2011-2015)

YILLAR	VERGİ MAHKEMELERİ						
	Dava Sayısı			Oranlar		Hâkim Başına Düşen Dava Sayısı	Ortalama Yargılama Süresi (Gün)
	Görülmekte Olan (A)	Karara Varılan (B)	Gelecek Yıla Devredilen (C)	Davaları Sonuçlandırma (B / A)	Devir (C / A)		
2011	175.749	124.303	51.446	% 71	% 29	689	239
2012	136.383	100.919	35.464	% 74	% 26	543	122
2013	168.683	103.509	65.174	% 61	% 39	680	195
2014	148.658	102.128	46.530	% 69	% 31	420	166
2015	150.674	108.242	42.432	% 72	% 28	367	151

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2011-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Daha önce **Tablo 15** üzerinden incelediğimiz verilere göre, 2011 yılından itibaren Türkiye genelindeki vergi hâkimi sayısının ilk üç yıl boyunca düştüğünü ancak 2014 yılından itibaren yapılan alımlarla hâkim sayısında yüksek oranlı artışlar yaşandığını ve 2015 yılında son beş yıldaki en yüksek hâkim sayısıyla yargılama faaliyetlerinin yürütüldüğünü ifade etmiştik.

Buna göre, görülmekte olan dava sayısı ve hâkim başına düşen dava sayısının son beş yıldaki en yüksek seviyede olduğu yıl olan 2011 yılında, yüksek iş yükü nedeniyle ortalama 239 gün süren yargılama faaliyeti sonucunda incelenen 175.749 dava dosyasının yaklaşık %71'i hakkında karara varılarak son beş yıldaki en uzun ortalama yargılama süresine ulaşıldığı görülmektedir.

Buna karşın, görülmekte olan dava sayısının son beş yıldaki en düşük seviyeye gerilediği yıl olan 2012 yılında ise azalan iş yükü sayesinde ortalama 122 günde incelenen 136.383 dava dosyasının yaklaşık %74'ü hakkında karara varılarak

son beş yıldaki en yüksek dava sonuçlandırma oranına ve en kısa ortalama yargılama süresine ulaşıldığı görülmektedir.

Bir sonraki yıl olan 2013 yılında ise görülmekte olan dava sayısında yaşanan artış ile birlikte hâkim başına düşen dava sayısı ve ortalama yargılama süresi de yeniden artış göstermiştir. Buna göre, ortalama 195 gün süren yargılama faaliyeti sonucunda incelenen 168.683 dava dosyasının yaklaşık %61'i hakkında karara varılarak son beş yıldaki en düşük dava sonuçlandırma oranına ulaşılmıştır.

Hâkim sayısında artışların başladığı yıl olan 2014 yılından itibaren hâkim başına düşen dava sayısında da yeniden azalma yaşandığı görülmektedir. Bu sayede ortalama yargılama süreleri de azalmaya başladığı gibi davaları sonuçlandırma oranında da yeniden artışlar yaşanmıştır. Nitekim 2014 yılında ortalama 166 günde incelenen 148.658 dava dosyasının yaklaşık %69'u hakkında karara varıldığı görülürken; hâkim başına düşen dava sayısının en düşük olduğu yıl olan 2015 yılında ise ortalama 151 günde incelenen 150.674 dava dosyasının yaklaşık %72'si hakkında karara varıldığı görülmektedir.

2015 yılı verilerini temel alarak bir önceki yılla kıyasladığımızda ise görülmekte olan dava sayısındaki artışa karşın hâkim sayısında yaşanan artışın etkisiyle hâkimlerin iş yükünün yaklaşık %13 oranında azaldığı görülmektedir. Bu sayede ortalama yargılama süresinin 15 gün kısalarak davaları sonuçlandırma oranının yaklaşık %3 oranında arttığı görülmektedir. 2015 yılı verilerini 2011 yılı ile kıyasladığımızda ise özellikle hâkim sayısındaki yüksek oranlı artışın ve görülmekte olan dava sayısındaki azalmanın etkisiyle hâkimlerin iş yükünün yaklaşık %47 oranında azaldığı görülmektedir. Bu sayede ortalama yargılama süresinin 88 gün kısalarak davaları sonuçlandırma oranının yaklaşık %1 oranında arttığı görülmektedir.

Sonuç olarak, hâkim sayısının en düşük seviyede olduğu yıl olan 2013 yılında (bkz. **Tablo 15**) en yüksek seviyeye ulaşan devir oranının son iki yılda yapılan hâkim alımları ile azaltılmaya çalışıldığını ve bu sayede dava dosyalarında oluşan yığılmanın önüne geçilmesi konusunda iyileşme sürecine girildiğini söylemek

mümkündür. Ayrıca hâkim başına düşen dava sayısındaki azalmanın ortalama yargılama sürelerine olumlu etki ettiği de görülmektedir. Azalan yargılama süreleri sayesinde, vergi idaresi ve mükellefler açısından uzun bir yargısal sürecin ortaya çıkaracağı emek ve zaman kaybının yanı sıra davalara dair çeşitli masrafların da önüne geçilebileceğini söylemek mümkündür.

(2) Edirne İline İlişkin Veriler

Tabloda 2012-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki vergi mahkemesinin dava akışı ve ortalama yargılama süreleri yer almaktadır. Bilindiği üzere il bazında istatistikler Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından 2012 yılından itibaren yayınlanmaya başlamıştır. Bu nedenle, Edirne vergi mahkemesine ait 2011 yılı verileri tabloya dahil edilememiştir.

Tablo 18: Dava Akışı ve Ortalama Yargılama Süreleri
(Edirne, 2012-2015)

YILLAR	VERGİ MAHKEMELERİ						
	Dava Sayısı			Oranlar		Hâkim Başına Düşen Dava Sayısı	Ortalama Yargılama Süresi (Gün)
	Görülmekte Olan (A)	Karara Varılan (B)	Gelecek Yıla Devredilen (C)	Davaları Sonuçlandırma (B / A)	Devir (C / A)		
2012	1.597	1.067	530	% 67	% 33	799	132
2013	1.839	1.510	329	% 82	% 18	460	110
2014	1.017	772	245	% 76	% 24	254	142
2015	1.099	828	271	% 75	% 25	275	110

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2012-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Daha önce **Tablo 16** üzerinden incelediğimiz verilere göre, 2012 yılında 2 kişi olan vergi hâkimi sayısının 2013 yılında iki katına çıkartılarak son üç yıl boyunca 4 kişilik hâkim kadrosuyla yargılama faaliyetlerinin yürütüldüğünü ifade etmiştik.

Buna göre, hâkim başına düşen dava sayısının son dört yıldaki en yüksek seviyede olduğu yıl olan 2012 yılında ortalama 132 gün süren yargılama faaliyeti sonucunda incelenen 1.597 dava dosyasının yaklaşık %67'si hakkında karara varılarak son dört yıldaki en düşük dava sonuçlandırma oranına ulaşıldığı görülmektedir.

Görülmekte olan dava sayısının son dört yıldaki en yüksek seviyeye ulaştığı yıl olan 2013 yılında ise artan hâkim sayısının etkisiyle hâkim başına düşen dava sayısı ile birlikte ortalama yargılama süresinde de azalma yaşanmıştır. Nitekim ortalama 110 günde incelenen 1.839 dava dosyasının yaklaşık %82'si hakkında karara varılarak son dört yıldaki en yüksek dava sonuçlandırma oranına ve en kısa ortalama yargılama süresine (2015 yılı ile birlikte) ulaşıldığı görülmektedir.

Görülmekte olan dava sayısı ve hâkim başına düşen dava sayısının en düşük seviyede olduğu yıl olan 2014 yılında ise azalan iş yüküne karşın ortalama yargılama süresinde artış yaşandığı görülmektedir. Nitekim ortalama 142 gün süren yargılama faaliyeti incelenen 1.017 dava dosyasının yaklaşık %72'si hakkında karara varılarak son dört yıldaki en uzun ortalama yargılama süresine ulaşıldığı görülmektedir.

Bir sonraki yıl olan 2015 yılında ise görülmekte olan dava sayısında yaşanan artışın etkisiyle hâkim başına düşen dava sayısında da artış yaşanmış ancak ortalama yargılama süresi yeniden 2013 yılındaki en kısa seviyeye gerilemiştir. Buna göre, ortalama 110 gün süren yargılama faaliyeti sonucunda incelenen 1.099 davanın yaklaşık %75'i hakkında karara varıldığı görülmektedir.

2015 yılı verilerini temel alarak bir önceki yılla kıyasladığımızda ise aynı hâkim sayısıyla devam edilmesine karşın görülmekte olan dava sayısındaki artışın etkisiyle hâkimlerin iş yükünün yaklaşık %8 oranında arttığı görülmektedir. Buna karşın ortalama yargılama süresinin 32 gün kısaldığı görülürken, davaları

sonuçlandırma oranının ise yaklaşık %1 oranında azaldığı görülmektedir. 2015 yılı verilerini 2011 yılı ile kıyasladığımızda ise özellikle hâkim sayısındaki yüksek oranlı artışın ve görülmekte olan dava sayısındaki azalmanın etkisiyle hâkimlerin iş yükünün yaklaşık %66 oranında azaldığı görülmektedir. Bu sayede ortalama yargılama süresinin 22 gün kısalarak davaları sonuçlandırma oranının yaklaşık %6 oranında arttığı görülmektedir.

Edirne iline ilişkin verileri Türkiye geneliyle kıyasladığımızda ise 2 vergi hâkimiyle yargılama faaliyetinin yürütüldüğü yıl olan 2012 yılında hâkim başına düşen dava sayısı ve ortalama yargılama süresinin Türkiye geneline kıyasla daha fazla olduğu görülürken, davaları sonuçlandırma oranının ise Türkiye genelinden daha düşük olduğu görülmektedir. Hâkim sayısının artırılarak 4 vergi hâkimiyle yargılama faaliyetinin yürütüldüğü son üç yılda ise bu sonuçların aksine hâkim başına düşen dava sayısının ve ortalama yargılama süresinin Türkiye geneline kıyasla daha düşük olduğu görülürken, davaları sonuçlandırma oranının ise Türkiye genelinden daha fazla olduğu görülmektedir.

Ancak, her ne kadar hâkim sayısının arttığı 2013 yılından itibaren vergi mahkemesindeki yığılmanın (devir oranının) 2012 yılına kıyasla azaldığı görülse de son iki yılda aynı hâkim sayısıyla devam edilmesine ve görülmekte olan dava sayısındaki ciddi azalmaya karşın bu yığılmanın yeterli ölçüde önüne geçilemediğini söylemek mümkündür.

d. Açılan Davaların Dava Türlerine Göre Dağılımı

(1) Tüm Dava Türlerine İlişkin Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde açılan davaların dava türlerine göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 19: Açılan Davaların Tüm Dava Türlerine Göre Dağılımı

(Türkiye Geneli, 2011-2015)

VERGİ MAHKEMELERİNDE AÇILAN DAVALAR		
Dava Türü	**Açılan Dava Sayısı***	**Toplam Dava Sayısı İçindeki Payı**
Katma Değer Vergisi	108.792	%21
Vergi Cezaları	103.970	%20
Ödeme Emri	82.687	%16
Gümrük Vergisi	44.302	%9
Gelir Vergisi	23.806	%5
Stopaj	22.064	%4
Vergiye İlişkin İptal Davaları	16.441	%3
Kurumlar Vergisi	15.372	%3
Damga Vergisi	12.878	%3
Düzeltme ve Şikayet İşlemleri	12.632	%3
Özel Tüketim Vergisi	8.170	%2
Geçici Vergi	7.762	%2
Belediye Gelirleri	7.297	%1
Haciz	6.776	%1
Vergi Ziyaı Cezası	6.128	%1
Harçlar	5.058	%1
Emlak Vergisi	4.638	%1
Diğer	21.876	%4
Açılan Dava Toplamı	510.649	% 100

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2011-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Yıl içinde açılan ve üst yargı organlarından bozularak gelen dava sayısından oluşmaktadır.

Buna göre 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde açılan davaların yaklaşık %21'lik bir kısmının katma değer vergisine ilişkin olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla yaklaşık %20'lik pay oranı ile vergi cezaları, yaklaşık %16'lık pay oranı ile ödeme emirleri, yaklaşık %9'luk pay oranı ile gümrük vergisi, yaklaşık %5'lik pay oranı ile gelir vergisi ve sırasıyla diğer dava türleri takip etmektedir. Vergi mahkemelerinin iş yükü açısından bir değerlendirme yaptığımızda ise toplam iş yükünün yaklaşık %71'lik bir kısmının ilk beş dava türü hakkında açılan davalardan oluştuğu görülmektedir.

Açılan dava türlerine ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da vergi cezaları (genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları), vergi ziyaı cezaları ile düzeltme ve şikâyet işlemleri hakkında açılan davaların toplamının, toplam dava sayısı içindeki payıdır. Zira daha önce anlatmış olduğumuz idari (barışçıl) çözüm yolları ile de çözüme kavuşturulabilecek bu uyuşmazlıkların birer dava konusu yapılarak yargıya taşındığı ve son beş yılda vergi mahkemelerindeki iş yükünün yaklaşık %24'lük bir kısmını oluşturduğu görülmektedir.

Daha önce incelediğimiz **Tablo 2** ve **Tablo 7**'ye göre Türkiye genelinde en fazla faal mükellef sayısına sahip vergi türlerinden biri olan katma değer vergisinin aynı zamanda Türkiye genelinde 2015 yılı itibariyle hakkında en çok inceleme yapılan ve incelemeler sonucunda en fazla vergi tarhiyatı ve ceza öngörülen vergi türü olduğu da görülmektedir. Benzer şekilde, daha önce incelediğimiz **Tablo 5**'e göre özellikle son üç yılda vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi öngörülen vergi cezalarında da diğer yıllara kıyasla yüksek oranlı artışlar yaşandığı bilinmektedir. Bu bakımdan açılan davaların katma değer vergisi ve vergi cezaları üzerinde yoğunlaşmasını bu durumun doğal bir sonucu olarak değerlendirmek mümkündür.

(2) Cezalar ile Düzeltme ve Şikâyet İşlemlerine İlişkin Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle vergi cezaları, vergi ziyaı cezaları ile düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin olarak Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde açılan davaların sayısı ve bu davaların toplam dava sayısı içindeki payları yer almaktadır.

Tablo 20: Açılan Bazı Dava Türlerinin Yıllara Göre Değişimi

(Türkiye Geneli, 2011-2015)

YILLAR	VERGİ MAHKEMELERİNDE AÇILAN DAVALAR*1				
	Toplam Açılan Dava Sayısı	Dava Türleri			
		Vergi Cezaları*2 (A)	Vergi Ziyaı Cezası (B)	Düzeltme ve Şikâyet İşlemleri (C)	(A+B+C)
2011	87.076	19.981 **(%23)**	637 **(%1)**	1.462 **(%2)**	22.080 **(%25)**
2012	102.722	20.523 **(%20)**	805 **(%1)**	4.575 **(%4)**	25.903 **(%25)**
2013	115.432	23.902 **(%21)**	1.454 **(%1)**	2.530 **(%2)**	27.886 **(%24)**
2014	101.276	22.311 **(%22)**	1.284 **(%1)**	1.836 **(%2)**	25.431 **(%25)**
2015	104.143	17.253 **(%17)**	1.948 **(%2)**	2.229 **(%2)**	21.430 **(%21)**

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2011-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*1: Yıl içinde açılan ve üst yargı organlarından bozularak gelen dava sayısından oluşmaktadır.
*2: Genel ve özel usulsüzlük cezalarından oluşmaktadır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle vergi cezaları ve vergi ziyaı cezaları ile hata düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin olarak açılan toplam dava sayısında 2011 yılından 2013 yılına kadar devamlı bir artış eğilimi yaşandığı görülürken, son iki yılda ise bu artış eğiliminin durarak yerini azalma eğilimine bıraktığı görülmektedir. Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde bu üç dava türü hakkında açılan toplam dava sayısında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %16; 2011 yılına ise kıyasla yaklaşık %3 oranında bir azalma yaşandığı görülmektedir. Bu azalmada vergi ziyaı cezaları ile düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin olarak açılan dava sayısındaki artışa rağmen vergi cezalarına ilişkin olarak açılan dava sayısındaki düşüşün etkili olduğunu söyleyebiliriz.

Son beş yılın toplamı üzerinden bir değerlendirme yaptığımızda ise Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde açılan toplam 510.649 davanın yaklaşık

%20'sinin (103.970) vergi cezaları hakkında, yaklaşık %1'inin (6.128) vergi ziyaı cezaları hakkında, yaklaşık %2'sinin (12.632) ise düzeltme ve şikâyet işlemleri hakkında açılan davalardan oluşurken bu üç dava türüne ilişkin olarak son beş yılda açılan toplam 122.730 davanın, vergi mahkemelerinin iş yükünün yaklaşık %24'ünü oluşturduğu görülmektedir.

Buna ek olarak daha önce incelediğimiz **Tablo 8**'e göre, Türkiye genelinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi öngörülen cezaların büyük bir çoğunluğunun vergi ziyaı cezalarından oluştuğu görülmektedir. Buna karşın Türkiye genelinde açılan dava sayılarına baktığımızda ise bu davaların yaklaşık %17 ila %23'ünün vergi cezaları hakkında, yaklaşık %1 ila %2 gibi küçük bir oranının ise vergi ziyaı cezaları hakkında açıldığı görülmektedir. Buna göre mükelleflerin usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı yargı yoluna daha çok başvurduklarını, vergi ziyaı cezalarına karşı ise yargı yoluna kıyasla uzlaşma ve cezalarda indirim gibi idari çözüm yollarını daha çok tercih ettiklerini söylemek mümkündür.

Bu kapsamda, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından oluşan vergi cezaları başta olmak üzere vergi ziyaı cezaları ve hata düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin olarak yargıya taşınan uyuşmazlıkların, barışçıl çözüm yolları aracılığıyla idari aşamada çözümüne yönelik olarak yapılacak bilgilendirme, teşvik ve iyileştirme çalışmalarının vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesine büyük oranda katkı sağlayacağını söyleyebiliriz. Zira uygulamada birçok mükellefin idari çözüm yollarından veya bu çözüm yollarının kendilerine sağlayacağı avantajlardan yeteri kadar haberdar olmadıkları bilinen bir gerçektir.

e. Karara Varılan Davaların Karar Türlerine Göre Dağılımı

(1) Tüm Karar Türlerine Ait Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde karara varılan dava sayısının karar türlerine göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 21: Karara Varılan Davaların Tüm Karar Türlerine Göre Dağılımı (Türkiye Geneli, 2011-2015)

VERGİ MAHKEMELERİNDE KARARA VARILAN DAVALAR		
Karar Türü	**Karara Varılan Dava Sayısı**	**Toplam Karar Sayısı İçindeki Payı**
İptal	241.044	%45
Ret	106.610	%20
İlk İnceleme Üzerine Dilekçe Ret, Dava Ret ve Merciine Tevdii	49.332	%9
Kısmen İptal Kısmen Ret	41.778	%8
Diğer Kararlar	100.337	%19
Karara Varılan Dava Toplamı	539.101	% 100

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2011-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre 2011-2015 yılları itibariyle vergi mahkemeleri tarafından verilen toplam karar sayısının yaklaşık %82'lik bir kısmının ilk dört karar türünden oluştuğu görülmektedir. Bu karar türleri arasındaki en yüksek payın ise yaklaşık %45'lik bir oran ile *İptal* kararlarına ait olduğu görülürken, bunu sırasıyla yaklaşık %20'luk pay oranı ile *Ret* kararları; yaklaşık %9'luk pay oranıyla *İlk İnceleme Üzerine Dilekçe Ret, Dava Ret ve Merciine Tevdii* kararları; yaklaşık %8'lik pay oranıyla da *Kısmen İptal Kısmen Ret* kararları takip etmektedir.

Daha yalın bir dille ifade etmek gerekirse, mahkeme tarafından verilen *iptal kararları*, davanın davacı lehine karara bağlandığı (örneğin cezalı tarhiyatın ya da ödeme emrinin iptal edildiğini); *ret kararları*, davanın davacı aleyhine karara bağlandığını (örneğin cezalı tarhiyatın ya da ödeme emrinin onandığını); *kısmen iptal-kısmen ret kararları* ise dava konusunun bir kısmının iptal edildiğini bir kısmının ise onandığını (örneğin 100 TL vergi + 100 TL ceza şeklinde cezalı tarhiyatın 30 TL vergi + 30 TL ceza kısmının iptal edildiğini geriye kalan kısmının

ise onandığını) ifade etmektedir.[534] Buna göre son beş yılda vergi mahkemelerinde karara varılan toplam 539.101 davanın yaklaşık %45'inin davacıların lehine, yaklaşık %20'sinin ise davacıların aleyhine sonuçlandığı görülmektedir.

Bu sonuçlar aynı zamanda, vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin birçoğunun hukuki dayanağının olmadığını ya da zayıf olduğunu da göstermektedir. Bu nedenle, vergilendirme işlemlerinde hukukiliğin sağlanması ve ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların önlenmesi adına, Maliye Bakanlığı tarafından özellikle iptal kararıyla sonuçlanan davaların neden iptal kararıyla sonuçlandığı üzerinde durulması gerekmektedir.

(2) İptal ve Ret Kararlarına Ait Veriler

(a) Türkiye Geneline İlişkin Veriler

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde karara varılan dava sayısının iptal ve ret kararlarına göre dağılımı ve bu karar türlerinin toplam karar sayısı içindeki payları yer almaktadır.

[534] Akın Gencer Şentürk, "Vergi Yargısında Verilen Kararlar ve Kavramlar Üzerine…", *http://agencerhukuk.com/yazlar/yazlar_033.htm*, 26.01.2011, (15.08.2016)

Tablo 22: İptal ve Ret Kararlarının Yıllara Göre Değişimi
(Türkiye Geneli, 2011-2015)

YILLAR	VERGİ MAHKEMELERİNDE KARARA VARILAN DAVALAR		
	Karara Varılan Dava Sayısı	Karar Türü	
		İptal	Ret
2011	124.303	43.041 (**%35**)	20.063 (**%16**)
2012	100.919	43.571 (**%43**)	22.481 (**%22**)
2013	103.509	49.979 (**%48**)	22.523 (**%22**)
2014	102.128	49.262 (**%48**)	21.196 (**%21**)
2015	108.242	55.191 (**%51**)	20.347 (**%19**)

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2011-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Daha önce **Tablo 21** üzerinden yaptığımız incelemelere göre Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde karara varılan davaların büyük bir çoğunluğunun iptal ve ret kararıyla sonuçlandığı ifade etmiştik. Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde karara varılan davaların iptal ve ret kararlarına göre dağılımını incelediğimizde ise, son beş yıl boyunca verilen iptal kararı oranlarında sürekli artış yaşandığı ve ret kararıyla sonuçlanan davalara kıyasla iptal kararıyla sonuçlanan dava sayısının daha fazla olduğu görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise verilen iptal kararı oranının bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %3 oranında, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %16 oranında arttığı görülürken; ret kararı oranının bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %2 oranında azaldığı, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %3 oranında arttığı görülmektedir.

(b) Edirne İline İlişkin Veriler

Tabloda 2012-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki vergi mahkemesinde karara varılan dava sayısının iptal ve ret kararlarına göre dağılımı ve bu karar türlerinin toplam karar sayısı içindeki payları yer almaktadır. Bilindiği üzere il bazında istatistikler Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından 2012 yılından itibaren yayınlanmaya başlamıştır. Bu nedenle, Edirne vergi mahkemesine ait 2011 yılı verileri tabloya dahil edilememiştir.

Tablo 23: İptal ve Ret Kararlarının Yıllara Göre Değişimi
(Edirne, 2012-2015)

YILLAR	VERGİ MAHKEMELERİNDE KARARA VARILAN DAVALAR		
	Karara Varılan Dava Sayısı	Karar Türü	
		İptal	Ret
2012	1.067	416 (**%39**)	370 (**%35**)
2013	1.510	764 (**%51**)	411 (**%27**)
2014	772	392 (**%51**)	150 (**%19**)
2015	828	482 (**%58**)	134 (**%16**)

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2012-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2012-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki vergi mahkemesinde karara varılan davaların iptal ve ret kararlarına göre dağılımını incelediğimizde, son dört yıl boyunca verilen iptal kararı oranlarında sürekli artış yaşandığı görülürken, ret kararı oranlarında ise sürekli düşüş yaşandığı görülmektedir. Ayrıca son dört yıl boyunca ret kararıyla sonuçlanan davalara kıyasla iptal kararıyla sonuçlanan dava sayısının daha fazla olduğu da görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise verilen iptal kararı oranının bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %7 oranında, 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %19 oranında arttığı görülürken; ret kararı oranının bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %3 oranında, 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %19 oranında azaldığı görülmektedir.

Son dört yılın toplamı üzerinden bir değerlendirme yaptığımızda ise son dört yılda Edirne ilindeki vergi mahkemesinde karara varılan toplam 4.177 davanın yaklaşık %49'unun (2.054) iptal kararıyla yani davacıların lehine, yaklaşık %25'inin (1.065) ise ret kararıyla yani davacıların aleyhine sonuçlandığı görülmektedir.

(c) Dava Türlerine Göre İptal ve Ret Kararlarının Dağılımı

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde vergi cezaları, vergi ziyaı cezası, düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin olarak açılan davalar hakkında verilen kararların iptal ve ret kararlarına göre dağılımı ve bu karar türlerinin, ilgili dava türleri hakkında verilen toplam karar sayısı içindeki payları yer almaktadır.

Tablo 24: Bazı Dava Türlerine Göre İptal ve Ret Kararlarının Değişimi
(Türkiye Geneli, 2011-2015)

Yıllar	VERGİ MAHKEMELERİNDE KARARA VARILAN DAVALAR								
	Vergi Cezaları*			Vergi Ziyaı Cezası			Düzeltme ve Şikâyet İşlemleri		
	Karar Sayısı	İptal	Ret	Karar Sayısı	İptal	Ret	Karar Sayısı	İptal	Ret
2011	27.683	10.156 **(%37)**	3.194 **(%12)**	1.118	295 **(%26)**	147 **(%13)**	1.490	230 **(%15)**	729 **(%49)**
2012	19.391	10.522 **(%54)**	3.220 **(%17)**	718	290 **(%40)**	189 **(%26)**	4.568	1.475 **(%32)**	1.383 **(%30)**
2013	20.850	11.480 **(%55)**	3.022 **(%15)**	1.040	324 **(%31)**	261 **(%25)**	2.376	823 **(%35)**	1.087 **(%46)**
2014	22.400	13.212 **(%59)**	2.966 **(%13)**	1.192	511 **(%43)**	288 **(%24)**	2.108	1.247 **(%59)**	456 **(%22)**
2015	21.341	13.433 **(%63)**	2.983 **(%14)**	1.604	670 **(%42)**	344 **(%21)**	2.211	1.434 **(%65)**	294 **(%13)**

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün 2011-2015 yılı adli istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Genel ve özel usulsüzlük cezalarından oluşmaktadır.

Tablodaki verileri incelediğimizde son beş yıl boyunca vergi cezaları ile düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin olarak açılan davalar hakkında verilen iptal kararı oranlarında sürekli artış yaşandığı görülürken, vergi ziyaı cezalarına ilişkin olarak açılan davalar hakkında verilen iptal kararı oranlarında ise sırasıyla artış ve azalış şeklinde dalgalanma yaşandığı görülmektedir.

Son beş yılın toplamı üzerinden bir değerlendirme yaptığımızda ise 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde ***vergi cezaları*** hakkında karara varılan toplam 111.665 davanın yaklaşık %53'ünün (58.803) iptal kararıyla, yaklaşık %14'ünün (15.385) ise ret kararıyla sonuçlandığı; ***vergi ziyaı cezası*** hakkında karara varılan toplam 5.672 davanın yaklaşık %37'sinin (2.090) iptal kararıyla, yaklaşık %22'sinin (1.229) ise ret kararıyla sonuçlandığı; ***düzeltme ve şikâyet işlemleri*** hakkında karara varılan toplam 12.753 davanın yaklaşık %41'inin (5.209) iptal kararıyla, yaklaşık %31'inin (3.949) ise ret kararıyla sonuçlandığı

görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle son beş yılın toplamına göre vergi cezalarına ilişkin olarak açılan her 100 davanın 53'ünün; vergi ziyaı cezalarına ilişkin olarak açılan her 100 davanın 37'sinin; düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin olarak açılan her 100 davanın ise 41'inin davacıların lehine sonuçlandığını söyleyebiliriz.

IV. BÖLÜM:

UZLAŞMA MÜESSESİNİN UYGULANMASI VE UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ

A. UZLAŞMA MÜESSESESİ

Uzlaşma kavramı, anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması yoluyla birlik sağlanması ya da birden çok kişi arasındaki düşünce ve çıkar ayrılığının karşılıklı ödünler vererek giderilmesi anlamına gelir.[535]

Uzlaşmanın Türk vergi hukukundaki anlamı ise alacaklı konumundaki vergi idaresi ile borçlu konumundaki mükellefler arasında vergi veya ceza nedeniyle doğmuş ya da doğması muhtemel olan bazı uyuşmazlıkların, yargı yoluna gidilmeksizin taraflar arasında yapılacak olan karşılıklı görüşme ile sona erdirilmesidir. [536] Her uzlaşma türünde olduğu gibi burada da bazı haklarını kullanmaktan vazgeçmek suretiyle birtakım ödünler verme ve neticesinde belli faydalar elde etme düşüncesi yatmaktadır. Bu sayede vergi uyuşmazlığı yargı yoluna gidilmeden idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır.[537]

Bilindiği üzere, vergilerin tahsil edilebilmesi için öncelikle tahakkuku gereklidir. Mükellefler beyan ettikleri matrahlar üzerinden tahakkuk eden vergileri genellikle zamanında ödediklerinden beyana dayanan tarhiyatta taraflar arasında bir sorun yaşanmamaktadır. Alacaklı idare için asıl zorluk denetimler sonucunda tespit edilen matrah ya da matrah farkları üzerinden idari tarh yöntemlerine göre tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin olarak kesilen cezaların tahakkuku sırasında ortaya çıkar. Nitekim ikmalen, re'sen veya idarece tarh yöntemleri aracılığıyla adına vergi veya ceza kesilen mükellefler, bu işlemlere karşı yargı organlarına başvurabilirler. Ancak her ülkede olduğu gibi ülkemizde de yargı kararlarının verilmesi kimi zaman yıllar alabilmekte ve çıkan sonuç ne olursa olsun, idareyi de mükellefleri de tatmin

---

[535] Mehmet Yüce, *a.g.e..*, s.83

[536] Mehmet Yüce, *a.g.e..*, s.83; Osman Pehlivan, *a.g.e.,* Mart 2012, s.107

[537] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.195

etmemektedir. Bu nedenle Türk vergi hukuku, tarafların yargı organlarına gitmelerine gerek kalmaksızın yaşanan yahut yaşanması muhtemel uyuşmazlıkları kendi aralarında çözmelerine imkân verecek çeşitli idari yollara vergi kanunları bünyesinde yer vermiştir. Bu sayede mükelleflere kolaylıklar sağlanarak vergi alacağının biran önce tahsil edilmesi amaçlanmaktadır.[538]

Vergi hukukuna göre idari yollar, daha önce de bahsettiğimiz gibi, ilgililer tarafından başvurulması zorunlu tutulmayan, seçimlik yollardır. Dolayısıyla, uyuşmazlık doğrudan yargıya taşınabileceği gibi, önce idari aşamadaki çözüm yolları denenip bu yollardan tatmin edici bir sonuç alınamaması halinde de yargı yoluna gidebilmektedir. Bahsi geçen idari yollar arasında uygulamada en çok tercih edileni ise uzlaşma müessesesidir.[539]

Uzlaşma müessesesini kimi hukukçular "idari sözleşme" olarak nitelendirirken, kimileri ise Medeni Yargılama Hukukundaki "sulh akdi" benzeri olarak nitelendirmektedir.[540]Ancak kanun koyucu tarafından bazı müesseseler vergi sistemine dahil edilirken, bu kurumların hukuki niteliklerinden evvel pratik faydaları ve ekonomik etkileri dikkate alınmaktadır. Bu açıdan vergilendirme ilişkisi süresince egemenlik gücüne dayanarak kişilerin malvarlığına müdahale eden devlet, vergileri iyi niyetle ve en az zararla tahsil edebilmek için mükelleflere bazı kolaylıklar sağlamak zorundadır. Mükelleflere sağlanan söz konusu kolaylıklardan birisi de uzlaşma müessesesidir.[541]

Çalışmamız kapsamında bir önceki bölümde "*Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü*" başlığı altında değindiğimiz uzlaşma müessesesini şimdi daha ayrıntılı bir şekilde inceleyeceğiz.

---

[538] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.209

[539] Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.210

[540] Mehmet Yüce, *a.g.e..*, s.84

[541] Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 1-2, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf, 2009, (25.10.2016), s. 335

1- Uzlaşma Müessesinin Tarihsel Gelişimi ve Türleri

Yabancı hukuk sistemlerinde anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi adlarla uzun bir zamandan beri uygulanmakta olan ve kısaca "*vergi idaresince yapılmış ya da yapılacak olan vergi tarhiyatı ile kesilmiş ya da kesilecek olan vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları üzerinde vergi dairesi ile mükellefin anlaşmalarına olanak sağlayan idari bir yol*" şeklinde tanımlanabilen uzlaşma müessesesi, Almanya'da uygulanan sistem örnek alınarak 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanunla VUK'na eklenen ek maddelerle Türk Vergi Hukukuna girmiştir.[542]

205 sayılı Kanun ile hukuk sistemimize getirilen uzlaşma müessesesi günümüzde tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi adıyla da uygulanmaktadır. Bunun nedeni ise uzlaşma müessesesinden yaklaşık 23 yıl sonra 04.12.1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanunla hukuk sistemimize tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin getirilmiş olmasıdır. Bu yasal değişikliğin ardından uzlaşma müessesesi iki ayrı safhada uygulanmaya başlanmıştır. Bunlardan ilki, tarhiyat ve ceza kesme işlemi yapılmadan önce başvurulabilen "**tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi**" iken; ikincisi ise tarhiyat ve ceza kesme işleminin yapılmasının ardından başvurulabilen "**tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesidir**".[543]

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müesseselerine ilişkin uyulacak usul ve esaslar ise VUK'nun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "**Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği**" ve "**Uzlaşma Yönetmeliği**" ile belirlenmiştir. Daha sonra ise 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve halen günümüzde de uygulanmakta olan yeni bir tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği yayınlanarak bir önceki yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır. Öte yandan sırasıyla **23796** (*24.08.1999*), **25974** (*22.10.2005*), **26471** (*23.03.2007*), **29316** (*04.04.2015*) sayılı Resmi Gazetelerde yayınlanan yönetmelikler aracılığıyla uzlaşma yönetmeliği üzerinde birtakım değişiklikler yapılarak bugünkü haline kavuşturulmuştur.

---

[542] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.56; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.196

[543] Çetinkaya Hukuk Bürosu, *Vergi Hukukunda Uzlaşma…*, (31.03.2016), s.1-2

Uzlaşma müessesesi üzerinde yapılan yasal değişiklikler 3239 sayılı Kanun ve bahsi geçen yönetmeliklerle sınırlı değildir. Nitekim uzlaşma müessesesi, 205 sayılı Kanun ile vergi hukukumuza girdikten sonra sırasıyla **485** (*06.06.1964*), **2365** (*30.12.1980*), **2686** (*23.06.1982*), **3239** (*04.12.1985*), **3505** (*03.12.1988*), **3946** (*26.12.1993*), **4008** (*24.06.1994*), **4369** (*22.07.1998*) ve **4444** (*11.08.1999*), **5479** (*30.03.2006*), **5728** (*23.01.2008*), **5736** (*20.02.2008)* sayılı kanunlarla değiştirilmiş olup, ilgili değişiklikler sayesinde gelişen ve değişen dünyaya paralel olarak güncel gereksinimler sağlanarak kurumun etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır.

2. Uzlaşma Kapsamındaki Vergi ve Cezalar

Uzlaşma türlerine göre uzlaşma görüşmelerine konu edilebilecek vergi ve cezalar da değişiklik göstermektedir. Buna göre;

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 2. maddesine göre **tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamını** "*yetkililerce yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek olan vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları*" oluşturmaktadır.[544]

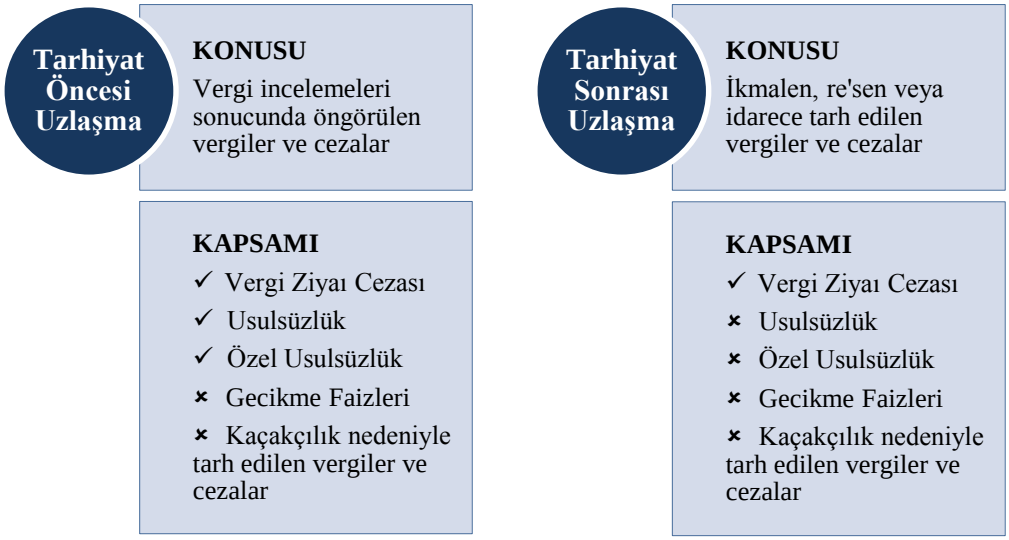
Uzlaşma yönetmeliğinin 2. maddesine göre **tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamını** ise "*ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyaı cezaları*" oluşturmaktadır.[545]

Bu kapsamda, vergi ziyaı cezalarının her iki uzlaşma türüne de konu edilebildiği görülürken, genel ve özel usulsüzlük cezalarının ise yalnızca tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebildiği görülmektedir. Bunun yanı sıra, her iki uzlaşma türünde de, kaçakçılık suçu kapsamındaki ağır nitelikli fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda uzlaşma talep edilmesi mümkün olmadığı gibi, vergi alacağının eksik veya geç tahakkuk etmesine sebebiyet verilmesi nedeniyle vergi aslı

[544] "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 28101, 31.10.2011, m.2
[545] "Uzlaşma Yönetmeliği", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 23600, 03.02.1999, m.2

üzerinden hesaplanacak olan gecikme faizleri de uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. [546]

Şekil 5: Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı



3. Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması

Uzlaşmaya başvurulduktan sonra belirlenen gün ve saatte taraflar arasında karşılıklı diyalog ve pazarlığa dayalı olarak yapılacak olan uzlaşma görüşmeleri ***uzlaşma komisyonları*** adı verilen komisyonlar aracılığıyla yapılmaktadır. Bu komisyonlar uzlaşma görüşmeleri sırasında alacaklı konumunda olan vergi idaresi adına hareket ederek idarenin uzlaşma konusundaki iradesini temsil etmektedirler. Görüşmenin vergi idaresi ve mükellef açısından bağlayıcı olabilmesi için uzlaşma komisyonu kararlarının hukuka uygun olarak alınmış olması gerekir. Bunun için kararların, usulüne uygun olarak oluşturulmuş, tam üye sayısı ile toplanmış, konu, yer ve miktar bakımından yetkili olan uzlaşma komisyonu tarafından oybirliği veya oy çokluğu esasına uygun bir biçimde alınmış olması gerekir. Usulüne uygun şekilde

[546] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.148-149; 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun, m.51; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112

alınmış kararlar taraflar açısından bağlayıcı olduğundan, her iki taraf da bu sonuca uymak ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür.[547]

Ancak, uzlaşma komisyonları birer idari organ olup yargı organı niteliği taşımadığından, uzlaşma görüşmelerinde ve bu görüşmeler sonucunda düzenlenen tutanaklarda vergi aslı veya cezalarına ilişkin hukuki tartışmalara girilerek hukuki bir durum tespitinin yapılmadığının da altını çizmemiz gerekir.[548] Zira vergilendirme işlemlerinde de hukuksal doğrunun ne olduğunu belirleme görevi yargı organlarına aittir.[549]

Bunun yanı sıra, uzlaşma görüşmeleri sırasında alacaklı konumunda olan vergi idaresi adına hareket eden uzlaşma komisyonlarının, hukuki niteliği itibariyle daha önce incelemiş olduğumuz takdir komisyonlarından da farklı olduğunu söyleyebiliriz. Zira idarenin ve mükellefin temsilcilerinden oluşan takdir komisyonlarının aksine, uzlaşma komisyonlarının bütün üyeleri idari mensuplardan oluşmakta ve mükellefler bu komisyonların dışında ve karşısında yer almaktadırlar. Bu nedenle takdir komisyonları tarafsız hakem kuruluşları oldukları halde, uzlaşma komisyonları taraf konumundadırlar.[550]

İdareyi temsilen pazarlığı yürütmekle yetkili bu komisyonlar tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma yöntemlerine göre farklı şekillerde oluşturulmaktadır. Ancak her iki uzlaşma türünde de komisyonlar bir başkan ve iki üye olmak üzere üçer kişiden oluşmaktadır. VUK'nun 92. maddesi gereğince uzlaşma komisyonlarının Başkan ve üyelerine katıldıkları komisyon toplantıları karşılığında huzur hakkı (ücreti) ödemesi yapılmaktadır. Komisyon üyeliklerinden dolayı ödenecek huzur hakkı (ücreti) miktarının ne kadar olacağı ise, mahalli defterdarlığın teklifi üzerine Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Merkez Uzlaşma Komisyonlarındaki çalışmaları nedeniyle bu komisyonlardaki Başkan ve Üyelere

---

[547] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.74

[548] Özhan Uluatam, *a.g.e.*, s.237

[549] Çetinkaya Hukuk Bürosu, *Vergi Hukukunda Uzlaşma…*, (27.10.2016), s.25

[550] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.70

verilecek ücret ise Maliye Bakanlığının bu konudaki teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından alınan kararla belirlenmektedir. Bu nedenle komisyona katılanlara yapılacak ödemeler komisyonun türüne ve üyelerin unvanına göre farklı miktar ve limitlerde (azami oturum sayısı) belirlenebilmektedir.[551]

Mükellefler uzlaşma görüşmeleri sırasında bağlı oldukları meslek odalarından bir temsilciyi, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu çerçevesinde kurulan meslek odalarından bir meslek mensubunu veya Avukatlık Kanununa göre yetki verilen bir avukatı gözlemci olarak yanlarında bulundurma hakkına da sahiptir. Bu sayede uzlaşma konusunda mükelleflere, mali ve hukuki açıdan destek sağlanması ve görüşmelere şeffaflık kazandırılması amaçlanmaktadır. Gözlemci olarak katılacak bu kişiler görüşmeler sırasında yalnızca görüş açıklayabilme hakkına sahiptir. Dolayısıyla görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar. Ayrıca, bu kişilerin uzlaşma görüşmelerine katılabilmeleri için, mükellefler ile aralarındaki ilişkiyi hukuki bir belgeyle ortaya koymaları ve ilgili belgenin aslı veya onaylı bir örneğini de görüşmeler sırasında komisyona sunmaları gerekmektedir. [552] Uzlaşma komisyonu üyelerine benzer şekilde uzlaşma görüşmelerine mükellefler adına vekâleten veya onlarla birlikte gözlemci olarak katılan bu kişiler de vergi uzlaşma komisyonlarında takip edilen işler için sağladıkları danışmanlık hizmeti karşılığında ilgili ücret tarifelerince belirlenen had ve miktarlar üzerinden mükelleflerden ücret talep edebilmektedirler.

Öte yandan uzlaşma müessesesini ilgilendiren mevzuat hükümlerine bakıldığında uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmanın usul ve esasları gibi birçok hususta ayrıntılı açıklamaların yapıldığı görülse de uzlaşma komisyonlarında yapılacak indirimler hakkında mevzuatta hiçbir belirleme veya sınırlama yapılmadığı

---

[551] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.92; *Birden Fazla Komisyona Üye Olanlara Aynı Gün İçin Huzur Hakkı Nasıl Ödenir?*, http://memurunyeri.com/memur/ucret/14179-birden-fazla-komisyona-uye-olanlara-ayni-gun-icin-huzur-hakki-nasil-odenir.html, 20.09.2016, (08.10.2016)

[552] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.14-15; İbrahim Ercan vd., *a.g.e.*, s.131; Nurettin Bilici, *a.g.e.*, 31. Baskı, s.154-155

görülmektedir.[553] Bu bakımdan, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma görüşmelerine konu edilen vergi veya ceza tutarları üzerinde yapılacak indirimler konusunda takdir yetkisine sahip olduklarını söylemek mümkündür. Bu durum ise alt limit olmaksızın keyfiliğe kaçacak şekilde kullanabilecek bir takdir özgürlüğünün doğmasına neden olduğundan zaman zaman eleştiri konusu yapılmaktır.[554]

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağının tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen 297. ve 302. maddelerine göre vergi aslında indirimin ancak;

a) Uzlaşmaya konu vergide vergi hatasının bulunması,

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

c) Kanunun ilgili maddesinde yazılı yanılma halinin bulunması,

ç) Tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunda, tarhiyatla ilgili olarak yapılan hukuki değerlendirmelerin mevzuata aykırı olduğuna karar verilmesi

hallerinde yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda taslak metninin 298. maddesine göre, uzlaşma komisyonu tarafından tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunda, tarhiyatla ilgili olarak yapılan hukuki değerlendirmelerin vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlere aykırı olduğu kanaatine varılırsa, söz konusu raporun yeniden değerlendirmek üzere gerekçesiyle birlikte Kanunun ilgili maddesine göre kurulan merkezi rapor değerlendirme komisyonuna gönderileceği ve merkezi rapor değerlendirme komisyonunun da konu hakkındaki mütalaasını otuz iş günü içerisinde ilgili komisyona bildireceği hükme bağlanmıştır.[555] Öngörülen bu değişikliklerle özellikle son dönemlerde sıkça eleştiri konusu yapılan vergi aslında indirim yetkisine kısıtlama getirilmesi amaçlanmıştır.

---

[553] Serkan Özyurt, "Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız Mıdır?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2001, Sayı: 237

[554] Celal Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Haziran 2005, Sayı:5, s.508

[555] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Usul Kanunu Tasarısı*…, Taslak m.297-302, (17.11.2016)

4. Uzlaşma Görüşmelerinin Olası Sonuçları

Vergi mevzuatımıza göre taraflar arasında yapılacak uzlaşma görüşmeleri neticesinde ulaşılabilecek üç olası sonuç vardır. Bunlar:

- **Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması)**
- **Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması)**
- **Uzlaşmanın Temin Edilememesi**

Buna göre, uzlaşmaya başvurulduktan sonra belirlenen yer ve tarihte taraflar arasında karşılıklı diyalog ve pazarlığa dayalı olarak yapılan uzlaşma görüşmeleri neticesinde, komisyon üyelerinin en az ikisinin aynı yöndeki irade beyanıyla açıklanan komisyon iradesinin mükellefin iradesiyle uyuşması halinde **uzlaşma sağlanmış (vaki olmuş)** olurken, taraflar arasında anlaşma sağlanamaması halinde ise **uzlaşma sağlanamamış (vaki olmamış)** olur.[556]

Ancak, uzlaşmaya davet yazısının mükelleflere ulaştırılamaması, mükelleflerin uzlaşma görüşmelerine davet edilmesine rağmen bu görüşmelere katılmaması veya katılmasına rağmen gerekli usul şartlarına uymaması hallerinde görüşmelerin başlaması veya sürdürülmesi mümkün olmamaktadır. Bu gibi durumlarda uzlaşma görüşmesi gerçekleştirilemediği için **uzlaşma temin edilememiş** sayılır.[557]

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde sonuç ne olursa olsun, komisyon tarafından durumu tespit etmek adına uzlaşma tutanağı düzenlenerek taraflarca imzalanır.[558] Bu tutanakların hukuki sonuçlar doğurabilmesi, ilgili vergi dairesinin ya da başka bir makamın onayına bağlı değildir. Bu nedenle, usulüne uygun şekilde alınmış olan komisyon kararları taraflar açısından bağlayıcı niteliktedir. Her iki taraf

---

[556] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.74

[557] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.149

[558] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.6

da bu sonuçlara uymak ve uzlaşma tutanaklarının gereğini yerine getirmekle yükümlüdür.[559]

5. Uzlaşmanın Diğer Çözüm Yollarına Etkileri

Uzlaşma müessesi, yargı yolu ve diğer idari çözüm yollarına başvuru haklarını da etkileyen birtakım sonuçlar doğurmaktadır. Ancak bu sonuçlar, uzlaşma talebinde bulunulmasına karşın bu talepten vazgeçilmesi veya uzlaşma görüşmelerinin yapılarak bu görüşmeler neticesinde uzlaşmanın sağlanması, sağlanamaması veya temin edilememesine göre farklılıklar göstermektedir.

a. Cezalarda İndirim Yoluna Etkisi

VUK'nun "Uzlaşma ve Cezalarda İndirme" başlıklı Ek 9. maddesi gereği uzlaşma yoluna başvuran ve uzlaşma sağlayan mükelleflerin uzlaşmaya ek olarak cezalarda indirim hükümlerinden de yararlanması mümkün değildir. Benzer şekilde, cezalarda indirim müessesesinden yararlanmış olanlar da uzlaşma hükümlerinden yararlanamamaktadır. Buna karşın, uzlaşma yoluna başvurulmasına rağmen uzlaşma sağlanamaması veya uzlaşma tutanağı imzalanana kadar uzlaşma talebinden vazgeçilmiş olması halinde cezalarda indirim hükümlerinden yararlanılması mümkündür. [560]

b. Yargı Yoluna Etkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusu, dava açma süresi başlamadan önce yapılmaktadır. Nitekim tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurunun dava açma süresine yönelik herhangi bir etkisi yoktur. Buna karşın, tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu dava açma süresi olan 30 gün içinde yapıldığından, uzlaşmanın talep edildiği tarih itibariyle dava açma süresi durmaktadır. Uzlaşma görüşmeleri tamamlandıktan sonra ise bu süre kaldığı yerden işlemeye devam eder.[561] Ancak bilindiği üzere her iki

---

[559] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.74

[560]213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.9; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.183

[561] Çetinkaya Hukuk Bürosu, *Vergi Hukukunda Uzlaşma*…, (26.10.2016), s.20-21

uzlaşma türünde de görüşmeler sonucunda düzenlenecek olan tutanaklar kesin olup gereği taraflarca yerine getirilmelidir. Dolayısıyla uzlaşma sağlanması halinde üzerinde uzlaşılan miktarlar ve tutanakla tespit olunan konular hakkında dava açılamadığı gibi, hiçbir mercie şikâyette de bulunulamaz. Zira tarafların uzlaşma sonuçlarını uygulama ve yerine getirme zorunluluğundan vazgeçerek yargı yoluna başvurmak suretiyle yeniden uyuşmazlık yaratması, kanuna ve bilhassa uzlaşma müessesesinin ruhuna ve amacına aykırı bir durum oluşturacağı açıktır. Bu nedenle, yargı yoluna yalnızca uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi halinde başvurulabilmektedir.[562]

Öte yandan, uzlaşmaya ilişkin olarak alınan kararlar taraflar arasındaki irade uyumunu veya uyumsuzluğunu yansıttığından idarenin tek taraflı olarak tesis ettiği bir idari işlem niteliğinde değildir. Bu yüzden, kanuni bir hak olarak idari işlemler hakkında yargı yoluna başvurulabilme imkânı olmasına karşılık, uzlaşma görüşmeleri sonucu alınan kararlar hakkında yargı yoluna gidilememektedir.[563] Buna göre, yargı yoluna başvurmanın mümkün olduğu durumlarda açılacak olan davalar uzlaşma hakkında değil; vergi idaresince yapılan tarhiyat veya ceza kesme işlemlerine karşı yani ihbarnamelerde yazılı vergi veya cezaların kaldırılmasına ilişkin açılabilmektedir.

Ayrıca aynı vergi veya ceza hakkında uzlaşma talebinden önce açılmış olan davalar, uzlaşma görüşmeleri tamamlanmadan önce mahkeme tarafından incelenemez. Davanın herhangi bir sebeple incelenmesi ve karara bağlanması durumunda ise alınan kararlar taraflar açısından hükümsüz sayılır. Buna karşın, uzlaşmanın sağlanamadığı veya temin edilemediği hallerde ise durum idare tarafından mahkemeye bildirilir ve durdurulmuş olan davanın incelenmesine devam edilir.[564]

---

[562] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.6; Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.79-80

[563] Osman Pehlivan, *a.g.e.*, Mart 2012, s.107

[564] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7

c. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluna Etkisi

Uzlaşma görüşmesinin sona ermesinden ve tutanakların karşılıklı olarak imzalanmasından sonra bazı durumlarda, daha önce "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi" başlıklı konuda da incelediğimiz VUK'nun 116-118. maddelerinde belirtilen hesap hataları ve vergilendirme hataları fark edilebilmektedir.[565]

Örneğin, uzlaşma görüşmeleri sonrasında uzlaşılan ve bir inceleme raporuna dayanan 200.000 TL'lik ilave matrah üzerinden gerçekleştirilmesi gereken tarhiyatın yanlışlıkla 2.000.000 TL üzerinden yapılması durumunda bir "*hesap hatasından*"; vergiden muaf olduğu halde adına vergi tarh edilen bir mükellefin, yapılan tarhiyat üzerine uzlaşma yoluna gitmesi ancak muafiyet durumunun uzlaşma görüşmelerinden sonra fark edilmesi durumunda ise bir "*vergilendirme hatasından*" bahsetmek gerekecektir.[566]

Bu ve benzeri durumların yaşanması, VUK'nun "*üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz*" ifadelerini içeren Ek 6. maddesinden dolayı üzerinde uzlaşılan ve tutanağa bağlanan ancak vergi hatası içeren tarhiyatlarla ilgili olarak düzeltmenin mümkün olup olmadığı konusundaki belirsizliği de beraberinde getirmektedir. Konuyla ilgili olarak Gelir İdari Başkanlığı tarafından 02.12.1998 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı bir özelge yayınlanarak bu ve benzeri nitelikteki belirsizlik sorunlarının yaşanması halinde mükellefin lehine ve olması gerektiği gibi çözülmesine yönelik görüş bildirilmiştir.[567] İlgili özelgeye göre;

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,[568]
- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,[569]
- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,[570]

---

[565] Harun Kaynak, "Uzlaşma Sonuçları Kesin Midir?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:313, Eylül 2007, s.86-87

[566] Gös. yer

[567] 02.12.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi

[568] Mevzuda Hata ve Mükellefiyette Hata (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.118/3, m.118/2)

[569] Mükellefiyette Hata (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.118/2)

uzlaşmaya konu edilerek üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumların da görüşmeler sırasında fark edilmemiş olması halinde, ilgili hataların VUK'nun düzeltme hükümleri kapsamında düzeltilmesi yönünde bir uygulama benimsenmiştir.[571]

Özelgede üzerinde uzlaşılmış olan ancak vergi hatası içeren tarhiyatlardan hangilerinin düzeltmeye konu edilebileceği hususunda görüş belirtilmiştir. Ancak, vergi hatası içeren ve üzerinde uzlaşma sağlanan vergilerin tamamının değil, sadece özelgede belirtilen durumlardaki hataların düzeltilebileceği kabul edilmiş, bu hataların dışında *matrahın eksik ya da fazla gösterilmesi sonucunu doğuran* "matrah **hataları**" ve *verginin eksik ya da fazla tarh edilmesi sonucunu doğuran* "**vergi miktarındaki hataların**" düzeltilip düzeltilemeyeceği konusunda ise herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır.[572]

VUK'nun "*Düzeltme şümulü"* başlıklı 125. maddesine göre, vergi yargı organları tarafından verilmiş olan kararlarda vergi hatasının bulunması halinde, ilgili karar kesinleşmiş olsa bile (kararın hatalar hakkında verilmemiş olması şartıyla) bu hataların kanunun düzeltmeye ilişkin hükümleri çerçevesinde düzeltilebileceğini daha önce ifade etmiştik. Bu kapsamda, vergi hatası içeren kesinleşmiş yargı kararlarındaki hataların bile düzeltilebileceğini belirten VUK'nun 125. maddesine rağmen, vergi hatası içeren tarhiyatlarda uzlaşılması halinde uzlaşmanın kesinliği hakkındaki kanuni düzenlemeler temel alınarak, uzlaşılan miktarlar üzerinde düzeltmenin yapılamayacağını söylemek, hata üzerinden vergi alınmasının kabulü anlamına gelir ki böyle bir yaklaşım vergilendirme ilkeleriyle bağdaşmayacağı gibi mükellefler lehine sonuçlar üretebilmek amacıyla düzenlenen vergi hatalarının düzeltilmesi ve uzlaşma kurumlarının düzenleniş amacına da aykırı bir durum oluşturmaktadır. Bu açıdan "hata" hallerinin birbirinden farklı sonuçlar doğurmasını beklememek gerekir.[573]

---

[570] Verginin Mükerrer Olması (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.117/3)

[571] 02.12.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi

[572] Volkan Aksoyoğlu, "Uzlaşılan Vergilerde Düzeltme Mümkün (mü?)", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 215, Kasım 2010

[573] Volkan Aksoyoğlu, *a.g.m.* ; Harun Kaynak, a.g.m., s.86-88

Öte yandan, taraflar arasında uzlaşma sağlanarak uyuşmazlık sona erdikten sonra uzlaşmaya taraf olan vergi idaresince, uzlaşılan döneme ilişkin olarak yapılan ilk incelemeye göre matrahın yanlış hesaplandığı veya buna ilişkin olarak yapılan tarhiyatın hatalı olduğu gibi gerekçelerle "matrahın yeniden hesaplanarak arttırılması" veya uzlaşma tutanağındaki "vergiyi artırıcı yönde tarhiyat yapılması" ise söz konusu olamaz.[574]

Sonuç olarak, yapılan görüşmeler neticesinde taraflar arasında uzlaşma sağlanarak uzlaşma tutanağının imzalanmasının ardından, VUK'nun 116-118. maddelerince öngörülen vergi hatalarının tespit edilmesi halinde, ilgili hataların mükellef lehine ve olması gerektiği gibi düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak her ne kadar uygulamada bu hususa dikkat edileceği düşünülse de yaşanan bu belirsizlikleri gidermek adına uzlaşmanın kesinliğini içeren ilgili hukuki düzenlemelere "*vergi hatalarını içeren tarhiyatlar hariç olmak üzere*" şeklinde bir hükmün eklenmesinin yerinde olacağını söylemek mümkündür.[575]

6. Uzlaşmanın Avantajları

Somut bir vergi ilişkisinden doğan uyuşmazlığın idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümü uygulamada hem mükellef hem de vergi idaresi açısından tercih edilen bir yoldur. Uzlaşmanın temelinde, bazı haklarını kullanmaktan vazgeçmek suretiyle birtakım ödünler verme ve neticesinde belli faydalar elde etme amacı olduğundan bu tercihin arkasında da tarafların karşılıklı birtakım çıkarları yatmaktadır.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi idaresi tarafından kanunen alınması gereken vergi asılları ile birlikte bunlara ilişkin kesilen cezaların bir bölümünden vazgeçilmektedir. Buradaki temel amaç, uyuşmazlıkları yargıya taşınmadan henüz başlangıç aşamasındayken kısa sürede giderip yargının iş yükünü hafifletmek ve vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır. Böylelikle devlet, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan vergileri bir an önce tahsil etmeyi ve bu

[574] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.79-80

[575] Volkan Aksoyoğlu, *a.g.m.*; Harun Kaynak, *a.g.m.,* s.86-88

sayede vergiden beklenilen verimin zamanında elde edilmesini amaçlamaktadır. Öte yandan idare, uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan idari aşamada çözülmesiyle birlikte çok sayıda davayı izleme yükünden, uzun bir yargısal sürecin ortaya çıkaracağı emek ve zaman kaybından ve davalara dair çeşitli masraflardan kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca mükellefler tarafından dava açılması ve kazanılması halinde belki de hiç tahsil edilemeyecek olan vergi ve cezanın uzlaşma sayesinde kısmen de olsa tahsil edilebilme imkânı doğmaktadır. Bu sayede hem idarenin çabaları boşa gitmemekte, hem de iş yükü dağılımları uygun seviyelere ulaşan vergi yargısı organları daha verimli çalışmakta ve verilen kararlar kamuoyu tarafından daha çok kabul görmektedir. Diğer taraftan, vergi idaresince ilgili davanın kazanılması halinde bile yargıda geçen süreyle paralel olarak vergi borcu artacağından mükellefler çoğu zaman ödeme güçlüğü içine düşmekte ve tahsilât için büyük bir emek ve zaman sarf edilmesi gerekmektedir. Nitekim vergi idaresi bu ve bu gibi nedenlerden dolayı, uyuşmazlıkların yargıya taşınması yerine uzlaşma yoluyla idari aşamada çözümlenmesini daha çok tercih etmektedir. İdarenin bu tercihinin arkasında mükelleflerle hasım olarak yargı kuruluşları önüne çıkmadan uzun bir sürece yayılı olan vergilendirme ilişkisinin zedelenmeden sürdürülmesi düşüncesi de yatmaktadır.[576]

Mükellefler açısından bakıldığında da benzer durumlar söz konusudur. Buna göre uzlaşmanın sağlanması halinde vergi aslı ve cezasının tümü için yargı kuruluşlarına başvurma hakkı yitirilecek olsa da, gerçek vergi aslı veya cezasının yerine uzlaşma sayesinde çok daha az bir miktarı ödeme imkânına sahip olunmaktadır. Ayrıca, uzlaşma yoluyla uyuşmazlığı idari aşamada ve kısa sürede çözüme kavuşturabilecek olan mükellefler, uzun bir yargısal sürecin ortaya çıkarabileceği emek ve zaman kaybından, bürokratik işlemlerden, psikolojik sıkıntılardan ve yargıya ilişkin çeşitli masraflardan kurtulmanın yanı sıra, aleyhlerine verilebilecek bir yargısal karara göre gecikme faiziyle birlikte miktarı daha da artabilecek olan vergi borcunu ödeme ihtimalinden de kurtulmaktadır. Nitekim tıpkı

[576] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.195-196; Elif Yılmaz, *a.g.m.*, s.345-346; Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.209; Burcu Usta, *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2009, s.113

vergi idaresi gibi mükellefler de bu ve bu gibi nedenlerden dolayı uyuşmazlığı yargıya taşımak yerine uzlaşma müessesesi yoluyla idari aşamada çözüme kavuşturmayı daha çok tercih etmektedirler.[577]

Bu kapsamda, özellikle kesilen vergi ve cezanın dayandığı hukuki gerekçelerin güçlü olması halinde, mükellefler açısından uzun ve sonucu tam olarak bilinmeyen dava süreci yerine, hızlı, pratik ve maliyetsiz bir yol olmanın yanı sıra, aynı zamanda pazarlık da yapılabilen uzlaşma müessesesine başvurmanın daha cazip bir yol olacağını söylemek mümkündür.[578]

7- Uzlaşmanın Dezavantajları

Vergi idaresi uzlaşma müessesesi aracılığıyla hem vergi alacağını en kısa sürede tahsil ederek hazineye kazandırmayı, hem vergi yargısının iş yükünü hafifletmeyi hem de mükelleflerle aralarındaki güven duygusunu tazelemeyi amaçlamaktadır. Ancak amaçları her ne kadar anlamlı ve vergi tahsilâtını hızlandıran, maliyetsiz, pratik bir yöntemmiş gibi görünse de, uzlaşma; vergi kanunları önünde eşitlik ve mali güce göre vergilendirme gibi bazı Anayasal vergilendirme ilkelerinin yanı sıra kanuni olarak alınması gereken vergi aslı ve cezalarından vazgeçilmesi noktasında vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırılıkları da içermektedir.[579] Nitekim bizdeki şekle modellik eden Alman uygulaması da benzer aykırılıkları içerdiği için 1977'de Alman Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılmıştır.[580]

Bilindiği üzere vergi idaresi, vergi hukuku alanında bağlı yetki ile donatılmış olup, kanuna göre vergiyi doğuran olayla birlikte doğmuş olan herhangi bir vergi alacağını almama konusunda takdir yetkisine sahip değildir. Dolayısıyla idarenin, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenmiş ya da belirlenecek olan vergi borcunun bir kısmından uzlaşma aracılığıyla vazgeçmesi,

---

[577] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.195-196; Elif Yılmaz, *a.g.m.,* s.345-346; Erdoğan Öner, *a.g.e..,* s.209

[578] Celal Hocaoğlu, *a.g.m.,* s.508; Onur Eroğlu vd., a.g.m., s.248

[579] Ersan Öz, *a.g.e.,* s.141

[580] Mualla Öncel vd., *a.g.e.,* s.170

idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçilmesi amacıyla düzenlenmiş olan ve "vergilerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı" hükümlerini içeren *vergilerin kanuniliği ilkesine* aykırı düşmektedir. Çünkü burada, sadece kanun koyucunun iradesine ait olan, kanuni yollarla konulmuş bir vergi veya cezasını kaldırma veya indirme yetkisi, kanun koyucu tarafından değil, vergi yönetimince tayin edilen bir grup uzman yetkilinin oluşturduğu uzlaşma komisyonları tarafından alınan kararlarda icra edilmektedir. Dolayısıyla burada kanun koyucunun iradesinin vergi yönetiminin bir birimine devri ve vergi hukukunda eşine çok az rastlanan takdir yetkisinin kullanımı söz konusudur. Diğer taraftan, vergi yönetimi (devlet), kendi koyduğu vergi veya cezadan vazgeçerek kendi düzenlemesiyle ters düşmektedir. Bir anlamda, kendi koyduğu vergi veya cezanın ödenemezliğini kabul etmektedir. [581]

Bunun yanı sıra, uzlaşma müessesesi kapsamında takdir yetkisinin kullanımına ilişkin olarak mevzuatta herhangi bir sınırlamaya yer verilmediğinden dolayı komisyonların indirim konusunda sınırsız bir takdir yetkisine sahip olduğu düşüncesi oluşmakta ve uygulamada mükellefler tarafından özellikle uzlaşmaya konu edilen vergi asıllarında daha fazla indirim beklentisine girilmektedir. Aynı şekilde, sınırsız bir takdir yetkisine sahip olduğunu düşünen komisyon üyelerinin de zaman zaman takdir yetkilerine dayanarak yüksek oranda indirim yaptıkları bilinmektedir. [582]

Bu kapsamda, kanun önünde her açıdan aynı durumda olan iki vergi mükellefinden birinin uzlaşma yoluna giderek daha az vergi ödemesi halinde *mali güce göre vergilendirme ilkesi*; her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşamaması veya birinin diğerinden daha fazla indirim elde etmesi durumunda da *vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkeleri* zedelenmiş olmaktadır. [583] Dolayısıyla, uzlaşma müessesinin sınırsız biçimde uygulanması özellikle vergisini zamanında ödeyen, vergiye gönüllü uyum gösteren mükelleflerin psikolojisini olumsuz yönde

---

[581] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.171; Ersan Öz, *a.g.e.*, s.141-142

[582] Ekrem Öncü, "Uzlaşma Müessesesinde Keyfilik Bitirilmelidir!", http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/0136, 28.06.2013, (05.09.2016)

[583] Mualla Öncel vd., *a.g.e.*, s.170-171

etkileyerek vergi sistemine duyulan güven duygusunu azaltmakta ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemelerine neden olmaktadır.[584]

Diğer taraftan, vergi borçlarına ilişkin olarak yapılan feragatler de bir yandan hazinenin ciddi anlamda gelir kaybına uğramasına neden olmakta bir yandan da vergi inceleme sonuçlarını etkisizleştirerek vergi inceleme memurlarının motivasyonlarını düşürmekte ve vergi idaresini kolaycılığa sevk etmektedir.[585]

Ayrıca daha önce de ifade ettiğimiz üzere uzlaşma komisyonları birer yargı organı niteliği taşımadığından, uzlaşma görüşmelerinde ve bu görüşmeler sonucunda düzenlenen tutanaklarda vergi aslı veya cezalarına ilişkin hukuki tartışmalara girilerek hukuki bir durum tespiti de yapılmamaktadır.[586] Vergilendirme işlemlerinde de hukuksal doğrunun ne olduğunu belirleme görevi yargı organlarına aittir. Dolayısıyla "uzlaşma talep edenlerin hukuki açıdan haksız olduğu" düşüncesini kabul etmek anayasal düzenin temeli olan kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olacağı gibi her uyuşmazlığın uzlaşma ile çözülmesi, zaman içinde "hukuki doğrunun" ne olduğunun bilinmediği bir sistemin ortaya çıkmasına da yol açabilecektir.[587] Öte yandan daha önce uzlaşmayla çözülemeyen ve yargıya taşınan bazı uyuşmazlıklarda davalı konumunda olan vergi dairelerinin savunmalarında ''davacı daha önce uzlaşma talebinde bulunmuştur, bu haksızlığını kabul ettiğinin bir göstergesidir" gibi ifadelere yer verdiği bilinmektedir. Her ne kadar bu tarz ifadeler hukuki olarak davanın seyrini etkileyecek bir anlam taşımasa da mükelleflerin yargısal çözüm sürecine yönelik var olan tedirginliklerini artırabilecek bir etken haline gelebilmektedir.[588]

8- Mukayeseli Hukukta Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma müessesesinin uygulandığı ülkelere baktığımızda, her ülkenin kurumu kendi bünyesine uyarladığı görülmektedir. Aşağıda inceleyeceğimiz

---

[584] Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.84; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.196
[585] Gös. yer
[586] Özhan Uluatam, *a.g.e.,* s.237
[587] Çetinkaya Hukuk Bürosu, *Vergi Hukukunda Uzlaşma…*, (27.10.2016), s.25
[588] Burcu Usta, *a.g.e.,* s.112

ülkelerin tamamında uzlaşma müessesesi idari çözüm yollarının başında gelmekte olup, yargı organlarına başvurulmadan önce denenmesi zorunlu bir yöntemdir. Söz konusu ülkeler, uyuşmazlıkların çözümünde yargısal yolu son çare olarak görmekte; uyuşmazlıkların daha çok idari aşamada çözüme kavuşturulması esası üzerinde durmaktadırlar. Bu kapsamda Almanya, İngiltere, Fransa ve Amerika'da uygulanmakta olan uzlaşma müessesesini sırasıyla inceleyeceğiz.[589]

a. Almanya'da Uygulanan Uzlaşma Sistemi

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının çözümü için öncelikle idari aşamadaki çözüm yollarının tüketilmesi gerekmektedir. İdari aşamada sonuca ulaşılamaması halinde ise yargı yoluna başvurulabilmektedir. Öngörülen idari çözüm yollarından birisi de uzlaşma kurumudur. Alman Vergi Usul Kanunu'na eklenen 220. madde ile vergi hukukuna girmiş olan uzlaşma kurumu, Türk uzlaşma kurumuna da örnek teşkil etmiştir. Ancak Alman uzlaşma sistemine göre yalnızca bakana verilmiş olan uzlaşma yetkisi, bugüne kadar neredeyse hiçbir bakan tarafından tam olarak kullanılmadığından uygulaması oldukça sınırlı bir şekilde gerçekleşmiştir. Nitekim Alman vergi sistemine teorik olarak girmiş olan uzlaşma kurumu, esas itibariyle "Alman vergi hukukuna uygun bir yöntem olmadığı" ve "verginin yasallığı ilkesini zorlayan bir kurum" olduğu gerekçeleriyle 1977'de Alman Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'ya aykırı bulunarak kaldırılmıştır.[590]

Uzlaşma müessesesinin Alman mevzuatından Anayasa Mahkemesi tarafından kaldırılmasına karşın Alman vergi sisteminde uzlaşma olarak nitelendirilebilecek bir uygulamaya rastlamak mümkündür.[591] Ancak Almanya'da günümüzde uygulanmakta olan uzlaşma yöntemi yasalarda düzenlenmiş bir kurum

---

[589] Burcu Vardal, *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009, s.22-23

[590] Tülün Kalaycı, *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Haziran 2013, s.88; Kenan Taşçı, *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya 2010, s.125; Burcu Usta, *a.g.e.*, s.40

[591] Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.125-126

olmadığından, yasal dayanağı olmayan ancak fiilen uygulanan bir müessese halini almıştır.[592] Alman vergi sisteminde uzlaşma olarak nitelendirilebilecek bu uygulama "konuşma"dır. Bu sisteme göre, yapılan bir vergi incelemesi sonucunda mükellefle usulen bir konuşma (besprechung) gerçekleştirilir. İlk konuşma olarak nitelendirilen bu görüşmede vergi matrahı üzerinde mükellefle anlaşmaya çalışılır. Görüşmeler sonucunda anlaşma sağlanamaması halinde ise ikinci ve son konuşma (schlussbesprechung) gerçekleştirilir. Son konuşmada matrahın miktarı üzerinde durulmayıp, yalnızca onu ortaya çıkaran yani vergiyi doğuran olayın bulunup bulunmadığı ve tespit edilen matrah farkının ilgili kanun hükümlerine göre matrah sayılıp sayılmayacağı hususu üzerinde durulur. Mükellef ile yapılan son konuşmada anlaşmaya varılması Alman vergi sisteminde uzlaşma olarak nitelendirilmektedir.[593]

Görüldüğü üzere Almanya'daki uzlaşma müessesesine yönelik uygulamalarda Türkiye'deki uygulamadan tamamen farklı olarak tahakkuk edecek vergi veya ceza miktarı üzerinde değil, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği üzerinde durulmaktadır. Ayrıca Türkiye'de uzlaşmanın uygulanmasına yönelik vergi ve cezalarda objektif ölçütlerin olmadığı, Almanya'da ise uzlaşmanın temelinde, vergilendirmenin basitleştirilmesine yönelik olması ve vergiye ait sonuçların esasında bir değişiklik meydana getirmemesine dikkat edilmiştir. Diğer bir ifadeyle Alman vergi idaresi vergiye ilişkin doğrudan pazarlığa girmemekte ve olayın teknik içeriği ile ilgilenmektedir. Bu da Türkiye'deki uygulamanın aksine devletin vergi alacağından kolay kolay vazgeçmediği ve Alman vergi kanunlarının kanunilik ilkesinden taviz vermediğini göstermektedir.[594]

Öte yandan Türkiye'de uzlaşmanın sağlanabilmesi için mükellefin vergi ziyaına nasıl sebep olduğu dikkate alınmadığı gibi kasıt unsurunun uzlaşmaya etkisine yönelik mevzuatta herhangi bir ifade de bulunmamaktadır. Sadece tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmada kaçakçılık suçları ve tarhiyat sonrası uzlaşmada ilave olarak genel ve özel usulsüzlük suçları uzlaşma kapsamına alınmamıştır.

---

[592] Ceyhan İnaltong, "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 375, Kasım 2012

[593] Kenan Taşçı, *a.g.e.,* s.125-126

[594] Kenan Taşçı, *a.g.e.,* s.126

Almanya'daki uygulamaya baktığımızda ise mükelleflerin mevzuata kasıtlı olarak uymadığının tespiti veya vergi idaresine vermiş oldukları beyanatta susarak doğruları zamanında ifade etmemeleri halinde bile uzlaşma yapılmaması sonucuyla karşılaşılmaktadır. Bu durumda uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalar da mükelleflerden aynen talep edilmektedir.[595]

Buna ek olarak, uzlaşma süreci sonunda anlaşmaya varılamaması halinde mükelleflere yargı yoluna gitmeden önce idareye ön itirazda bulunma hakkı da tanınmıştır. Ön itirazı değerlendiren idare, yapılan itirazı haklı görerek tarhiyatı ortadan kaldırabileceği gibi, bu itirazı reddederek tarhiyatın yerinde olduğuna dair ispat ve delillerini mükelleflere gönderebilmektedir. Ancak ön itiraz zorunlu bir süreç değildir. Mükellef idarenin fikrinin değişmeyeceği düşüncesinde ise bu süreci atlayıp doğrudan yargıya başvurma yolunu da tercih edebilmektedirler. Bu uygulamalar sayesinde yaşanan her on uyuşmazlıktan dokuzuna idari aşamada çözüm sağlanarak vergi yargısının iş yükü hafifletilmektedir.[596]

Bu kapsamda Almanya'da uygulanan uzlaşma sisteminin Türkiye'ye göre çok daha sınırlı şartlarda ve vergi kanunlarının işlemesine yönelik uygulandığını söylemek mümkündür. Türkiye'de ise uzlaşma kamu alacağının bir an önce hazineye kazandırılması ve vergi mahkemelerindeki dava dosyalarının azaltılmak istenmesi gibi gerekçeler düşünülerek uygulanmaktadır. Bu bakımdan Almanya'da olduğu gibi sistemin kanunların uygulanmasına yönelik işlemesi halinde devletin kamu alacağını zaten zamanında tahsil edeceğini ve bu gerekçelere fazla ihtiyaç duyulmayacağını söyleyebiliriz.[597]

b. İngiltere'de Uygulanan Uzlaşma Sistemi

İngiltere'de vergilendirmenin çok eski bir geçmişe sahip olması ve iyi organize edilmiş bir vergi sisteminin kurulmuş olması nedeniyle vergi konusunda yaşanan uyuşmazlıkların sayısı oldukça azdır. Mükellefler devlet tarafından gerçek verginin alınacağını ve bunun sağlanması için vergi idaresinin gereken çabayı sarf

[595] Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.127
[596] Burcu Vardal, *a.g.e.*, s.17; Tülün Kalaycı, *a.g.e.*, s.88
[597] Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.127-128

ettiğini düşünmekte ve bu da vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkilemektedir.[598] Buna karşın Türkiye'de ise özellikle vergi kanunlarının sık sık değişmesi, vergi sisteminin tam oturmaması ve toplumda vergi bilincinin yeterince yerleşmemiş olması gibi nedenlerle vergi uyuşmazlıklarının yüksek oranlarda yaşandığı bilinmektedir.[599]

İngiliz maliye teşkilatında ''*erken elde edilen vergi, daha fazla fakat geç elde edilen vergiden iyidir*'' ilkesi geçerlidir. Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının engellenmesi için büyük çaba sarf edilmekte, uyuşmazlığın ortaya çıkmasının engellenemediği durumlarda ise yargı yoluna başvurmadan önce idari çözüm yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Bu sayede uyuşmazlıkların oldukça az bir kısmı vergi yargısına taşınmaktadır. Yaşanan uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğu ise idari çözüm yollarından biri olan uzlaşma yoluyla çözümlenmektedir.[600]

İngiltere'de tüm vergilendirme aşamalarında uzlaşma olanağı açık bırakılmakta ve somut kanıtlarla uzlaşma sağlanmaya çalışılmaktadır.[601] Örneğin İngiltere'de mükellefler, gelir vergisi beyannamelerini Nisan ayı içinde tam ve doğru olarak vermekle yükümlüdür. İlgili beyannameler vergi idareleri tarafından Kasım ayına kadar incelenmektedir. Bu süreç, Türk vergi sisteminde uygulanan tarhiyat öncesi uzlaşma ile benzer niteliktedir. İncelemeler sonucunda tespit edilen hata ve noksanlıklar, vergi idaresince tarhiyat işlemi yapılmadan önce mükelleflere bildirilir. Bildirimin ardından aralarında bir görüşme yaparak konu hakkında karara varırlar. Yapılacak olan tarhiyat işlemi de görüşmeler sonucunda verilen bu karara göre yapılır. Bir anlamda verginin tarh edilmesinden önce mükellefin de onayı alınmaktadır. Bu sayede, tespit edilen hata ve noksanlıklar mükelleflerle işbirliği içerisinde düzeltilerek cezadan mümkün olduğunca kaçınılmakta; ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğu vergi tarh edilmeden önce engellenmektedir.[602]

---

[598] Burcu Usta, *a.g.e.*, s.36
[599] Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.130
[600] Celal Hocaoğlu, *a.g.m.*, s.505; Burcu Usta, *a.g.e.*, s.36-37; Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.130
[601] Burcu Usta, *a.g.e.*, s.37
[602] Burcu Vardal, *a.g.e.*, s.21-22

Uyuşmazlıklar öncelikle bu yöntemle çözümlenmeye çalışılmakta, çözüm bulunamazsa, "Commissoner of Inland Revenue" adında özel bir komisyona götürülmektedir. Bu komisyonlarda, bölgenin ileri gelen iş adamlarının da yer aldığı saygın kişiler ile idarenin temsilcileri bulunmaktadır. Görüşmeler sırasında komisyon vergi ve ceza tutarını uygun gördüğü ölçüde indirebilmektedir. Ayrıca vergisel olayları daha çok hukuki boyutları ile inceleyen "Special Commission of Inland Revenue" adında ve yalnızca Londra'da bulunan diğer bir komisyon da mevcuttur.[603] Vergi ve cezanın miktarı konusunda anlaşmaya varılamaması halinde konu yüksek mahkemeye veya bundan sonraki süreçte, temyiz mahkemesine taşınabilmektedir. Kendine has bazı durumlarda ise uyuşmazlık dosyası Lordlar Kamarası Mahkemesi'ne taşınmaktadır.[604]

İngiliz Mali İdaresinin geniş yetkilerle donatılmasının bir sonucu olarak, yapılan uzlaşma görüşmelerinde uyuşmazlık konusunu mükellef ile enine boyuna tüm yönleriyle tartışır, konunun detayına inilir ve mükellefi ikna yoluna gidilir. Mükellefin kasten yapmadığı eksiklik ve hataları kendisine ikaz ve hatırlatmak suretiyle gerçek vergi miktarının tespiti için azami gayret sarf edilmektedir. Sonuçta çoğu kez uzlaşmaya varılarak uyuşmazlık ortadan kaldırılır. Ancak mükellefin kasıtlı olarak vergi kaybına sebebiyet verdiğinin anlaşılması veya hileli davranışlarda bulunması vergi idaresinin de yaklaşımını etkilemekte ve bu durumda doğrudan verginin alınması yoluna gidilmektedir. Buna karşın Türkiye'de mükellef ile uzlaşmanın objektif bir şartı olmadığı gibi, mükellefin kasıtlı olması da uzlaşmayı engellememekte ve uzlaşılabilmektedir.[605]

c. Fransa'da Uygulanan Uzlaşma Sistemi

Fransız vergi hukukunda da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organlarına başvurulmadan önce idari çözüm yollarının denenmiş ve çözüme ulaşılamamış olması gerekmektedir. Öngörülen idari çözüm yollarından birisi de

---

[603] Tülün Kalaycı, *a.g.e.*, s.90
[604] Burcu Usta, *a.g.e.*, s.37
[605] Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.131-132

uzlaşma müessesesidir.[606] Ancak bu ülkede kural olarak öngörülen birtakım şartlar dışında vergi aslına ilişkin uzlaşma yoluna gidilememekte, vergi cezalarında ise herhangi bir istisna ya da sınırlamaya yer verilmeden tümüne karşı uzlaşma yoluna gidilebilmektedir. Bu kapsamda, vergi aslına karşı uzlaşma kurumuna yalnızca dolaysız vergilere ilişkin olarak gidilebilmekte ve bunu yapabilmek için de hem mükellefin ödeme gücünün bulunmaması, hem de Fransız Danıştay'ının, Yargıtay'ının ve Sayıştay'ının bu konuda olumlu görüş bildirmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu'nun karar vermesi gerekmektedir.[607] Burada ödeme gücünün olmaması önemli bir kriter olarak ortaya konulmakta olup, eşitliğin ve tarafsızlığın sağlanabilmesi için ülkedeki önemli kurumların görüşü de alınarak müessesenin uygulanması özel bir komisyona bırakılmaktadır. Sürecin sonunda idare tarafından ödeme gücü olmayan mükellefin borcu tamamen kaldırılabileceği gibi vergi aslı miktarında indirim de yapılabilmektedir.[608] Ancak mükellefler için bu hem uzun, hem de zahmetli bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır.[609]

Öte yandan Fransa'da uzlaşma teklifi idareden gelmekte olup; mükellef ile idare Türkiye'de olduğu gibi karşı karşıya gelmemekte ve aralarında bir pazarlık süreci geçmemektedir. Vergi idaresi mükellefin dosyasının önceden incelemek suretiyle uzlaşma teklifini ilgili mükellefe bildirir. Mükellef ise uzlaşmayı kabul ettiği takdirde tutanağı "*Okudum, kabul ediyorum.*" ibaresiyle imzalayarak onaylar. Bu sayede mükellef ve idare karşı karşıya gelmeden uzlaşma süreci tamamlanmış olur.[610]

Bu kapsamda Türkiye'de vergi aslında hiçbir sınırlama olmadan uzlaşma yapılabiliyorken, Fransa'da vergi aslında uzlaşma yapılabilmesi için verginin dolaysız vergi olması, mükellefin ödeme gücünün olmaması, üst düzey yargı organlarının uygun görüş bildirmesi ve yine üst düzey bir komisyon tarafından karar verilmesi şartları aranmaktadır. Buna göre, Fransa'da verginin kanunilik ilkesine uygun olarak hareket edildiği ve idarenin kanunla konulan vergi üzerinde tasarrufta

---

[606] Burcu Vardal, a.g.e., s.19
[607] Celal Hocaoğlu, *a.g.m.*, s.504
[608] Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.122; Burcu Vardal, a.g.e., s.20-21
[609] Celal Hocaoğlu, *a.g.m.*, s.505
[610] Burcu Vardal, a.g.e., s.20

bulunma yetkisinin sınırlandırılarak mükellefler üzerinde farklı uygulamalarda bulunma yolunun engellendiği ve eşitlik ilkesinin gözetildiği görülmektedir.[611]

Fransa'da uzlaşma işlemleri Eyalet Uzlaşma Komisyonları (CGI) tarafından uygulanmaktadır. Bu komisyonlarda Gelirler Genel Müdürlüğünün en az başmüfettiş statüsünde üç elemanı, vergi hizmetleri müdürü ya da temsilcisi, noterler odasından bir noter ve üç mükellef temsilcisi görev almaktadır.[612] Türkiye'deki uygulamanın aksine uzlaşma görüşmelerinin gerçekleştirildiği komisyonlarda idarenin temsilcileri ve mükelleflere ek olarak meslek odalarınca seçilen mükellef temsilcilerinin ve noterin de bulunduğu görülmektedir. Bu sayede mükelleflerin daha şeffaf ve eşit şartlarda değerlendirileceği bir uzlaşma zemini oluşturulmaktadır. Türkiye'de ise mükellefin tercihine bağlı olarak tabi olduğu meslek odasından bir kişinin veya mali danışmanının/avukatının uzlaşmaya katılması mümkün olabilmektedir. Ancak bu kişilerin komisyonda görüş açıklamak dışında hiçbir yetkileri bulunmamaktadır. Dolayısıyla noter gibi bir kişinin uzlaşmaya katılarak görüşmenin kayıt altına alındığı bir ortam söz konusu olmadığı gibi meslek odaları tarafından belirlenen tarafsız kişilerin de komisyona katılabilmesi mümkün değildir. Nitekim uzlaşma görüşmeleri tutanaklar dışında hiçbir kayıt altına alınmadan, ödeme gücü gibi kriterler dikkate alınmadan ve şeffaf bir ortam oluşturulmadan gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle Türkiye'de uygulanan uzlaşma müessesesi yoğun eleştirilere maruz kalmaktadır.[613]

Türkiye'de olduğu gibi Fransız vergi hukukunda da uzlaşma görüşmelerinin sonuçları tutanakla tespit edilerek kayıt altına alınır. Düzenlenen bu tutanaklar, her iki taraf için de bağlayıcı niteliktedir. Dolayısıyla uzlaşmanın sağlanması halinde vergi idaresi, uzlaşılan konu ile ilgili incelemeyi veya adli tatbikatı durdurmayı, mükellefler ise uzlaşılan miktarını yargıya taşımadan ödemeyi taahhüt etmiş olur. Bunun yanı sıra, Fransız vergi sisteminde, Türk vergi sistemindeki tarhiyat öncesi uzlaşmaya benzer nitelikte olan "ön uzlaşma" adı verilen bir düzenleme de

---

611 Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.122
612 Burcu Usta, *a.g.e.*, s.32
613 Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.123

bulunmaktadır. Bu sayede mükellefler tarafından tercih edilmesi halinde tarhiyat öncesinde de uzlaşma yapılabilmektedir.[614]

Fransa'da uzlaşma müessesesi sayesinde cezalara ilişkin uyuşmazlıkların yaklaşık %95'i idari aşamada çözümlenirken, yaklaşık %3'ü gibi küçük bir kısmı ise yargıya intikal etmektedir.[615]

d. Amerika Birleşik Devletlerinde Uygulanan Uzlaşma Sistemi

Amerikan vergi hukukunda da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organlarına başvurulmadan önce idari çözüm yollarının denenmiş ve çözüme ulaşılamamış olması gerekmektedir. Öngörülen idari çözüm yollarından birisi de uzlaşma müessesesidir. Amerikan vergi idaresi tarafından uzlaşma, "*ileride tahsil edilebilecek yüksek ancak belirsiz vergi miktarına karşı, mümkün olan en kısa sürede, en yüksek miktarın tahsil edilerek uyuşmazlığın ortadan kaldırılması*" şeklinde tanımlanmaktadır.[616] Amerika'da 90 yıldan daha uzun bir geçmişe sahip olan uzlaşma kurumunun temel dayanağı Internal Revenue Code yani Milli Gelirler Yasası'nın 7122. maddesidir. Amerika'daki mükellefler Türkiye'deki uygulamanın aksine uyuşturucu suçu ve cezası ile kasıtlı olarak yapılan vergi kaçakçılığı dışındaki her türlü vergi ve cezası ile faize karşı vergilendirmenin tüm aşamalarında uzlaşma talebinde bulunabilirler. Buna göre, mükellefler tarafından vergi denetimi ve yargılama sırasında da uzlaşma teklifi yapılabilmektedir. Başvurular vergi idaresi içinde bulunan Appeals Office yani uyuşmazlık ofisine yapılmaktadır. Bu birimin temel görevi uzlaşma taleplerini incelemek, inceleme raporlarını okumak ve mükelleflerle uzlaşma görüşmeleri yapmaktır.[617]

Mükellefler uzlaşma başvuruları sırasında 186 dolar olan başvuru ücreti ile birlikte uzlaşma başvurusuna konu olan ödemenin bir kısmını peşin olarak ödemek

---

[614] Burcu Usta, *a.g.e.*, s.32
[615] Celal Hocaoğlu, *a.g.m.*, s.505
[616] Hüseyin Aksoy, "Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:178, Haziran 1996
[617] Burcu Vardal, *a.g.e.*, s.18; Hüseyin Aksoy, *a.g.m.*

zorundadır. Bu ön ödemeler geri alınamamakta ve düşük gelirlilere yönelik muafiyetler uygulanabilmektedir. Arzu edilirse iki kişi birlikte uzlaşmaya başvurabilir ve müracaat ücreti olan 186 doları birlikte ödeyebilirler. Ancak açık bir iflas sürecinde olan mükelleflerin uzlaşmaya başvurusu uygun görülmemektedir. Türkiye'de ise uzlaşma başvurusuna ilişkin herhangi bir başvuru harcı bulunmamakla birlikte muafiyet de söz konusu değildir.[618]

Amerika'da uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşılan döneme ilişkin hesaplar, bazı istisnalar haricinde tekrar incelenmez. Ayrıca mükelleflere uzlaşma başvuruları sırasında seçebilecekleri farklı ödeme seçenekleri de sunulmaktadır. Bu sayede mükellefler ödemeyi aylık taksitler halinde yapabilmektedirler. Bunun yanı sıra, uzlaşılan miktar zamanında ödenmez ya da ödemeyi müteakip beş yıl içinde beyan ve ödeme sorumlulukları yerine getirilmezse, uzlaşma hükümleri bozularak tahsilinden vazgeçilen miktar yeniden talep edilir.[619] Türkiye'deki uygulamada ise uzlaşılan miktarların süresinde ödenmemesi halinde uzlaşmanın kesinliği bu durumdan etkilenmemekte, vergi borcunun ödenmeyen kısmı üzerinden gecikme zammı uygulanarak gerekirse cebren tahsil yoluna gidilmektedir.

Öte yandan Amerika'da mükellefler, uzlaşma görüşmelerine bizzat katılabileceği gibi kendisini temsil edebilecek bir vekil de tayin edebilmektedir. Ancak kural olarak mükellefi temsil edecek olan bu kişinin sicile kayıtlı vekil, yeminli mali müşavir veya avukat olması gerekmektedir.[620]

Türkiye'deki uygulamaya benzer şekilde, Amerikan vergi sisteminde de uzlaşma sırasında vergi ve cezanın hangi oranda indirileceği kanunen düzenlenmemiştir. Ancak Amerika'da liberal yaklaşımların etkisiyle uzlaşma kurumunun bu şekilde uygulanmasının vergilerin kanuniliği ilkesi ile çelişmediği kabul edilmektedir.[621]

---

[618] Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.137, s.140; Internal Revenue Service, *Offer in Compromise*, https://www.irs.gov/individuals/offer-in-compromise-1, 15.07.2016, (09.11.2016)
[619] Celal Hocaoğlu, *a.g.m.*, s.504; Internal Revenue Service, *Offer in Compromise…*, (09.11.2016)
[620] Burcu Vardal, *a.g.e.*, s.18
[621] Burcu Usta, *a.g.e.*, s.27

Amerikan vergi idaresi mükelleflerin uzlaşma teklifini her durumda kabul etmemekte, bunun için kanunda öngörülen gerekçelerden en az birinin uzlaşma talebinde öne sürülmesi gerekmektedir. Şüphe şartları olarak da ifade edilen bu durumlar şunlardır;

- ***Tahsilâtta şüphe***

Borçta herhangi bir şüphenin olmaması fakat mükellefin ödeme gücünün tüm borcu ödemeye yetmemesi durumudur. Bu durum mükellefin likiditeye çevrilebilir varlıklarını dahi kullanarak borcunun tamamını vadesinde ödeyememesini ifade etmektedir. Bu gerekçenin kabulü için mükelleflerden ödeme güçlerini gösteren makul belgeler talep edilir.

- ***Mükellefiyette şüphe***

Mükellefin tahakkuk etmiş verginin doğruluğundan veya yasallığından şüphe etmesi durumudur. Bu durum mükellefin uzlaşmaya konu olan beyannamelerinin ve cezaya ilişkin belgelerinin yeniden incelenmesini gerektirmektedir.

- ***Etkin vergi idaresi***

Mükellefin verginin doğruluğuna ilişkin herhangi bir şüphesinin olmamasına ve ilgili vergi borcunun tamamını ödeme gücünün bulunmasına karşın bu borcu ödemesi halinde ekonomik açıdan çok zor bir hale düşecek olması durumudur.[622]

Uzlaşma başvurusundan sonra idarenin 24 saat içinde cevap vermesi gerekmektedir. Uzlaşma talebinin kabul edilmesi halinde uzlaşma aşamasına geçilir. Ancak idare vergi borçlarının affedilmesi konusunda mükelleflere finansal avantajlar sağlanmaması konusunda oldukça dikkatli bir tavır sergilemektedir. Bu kapsamda mükellefin uzlaşabilmesi, vermiş olduğu teklife bağlıdır. Mükellefin teklif tutarının hesaplanmasında ise Amerikan vergi idaresi tarafından geliştirilmiş bir cetvel kullanılır. Yapılan teklifin uygunluğu belirlenen ölçütlere göre incelenerek

[622] Burcu Vardal, *a.g.e.*, s.18-19; Hüseyin Aksoy, *a.g.m.*; Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.134, s.139

hesaplanmaktadır. Bu nedenle idarenin beklediğinden daha düşük bir teklif uzlaşmanın reddine yol açabilmektedir. Buna ek olarak mükelleflerden son beş yıla ait vergi ödemelerini dosya oluşturarak belgelendirmeleri de istenmektedir. İstenen bu belgeler uzlaşma sürecini etkilemekte ve indirim oranının belirlenmesinde dikkate alınmaktadır. Bu durum mükelleflerin sürekli olarak uzlaşmaya başvurmalarını önlemekte ve vergisini ödeyen mükellefle ödemeyen mükellef arasındaki farkı ortaya koymaktadır. Buna karşın yukarıda öngörülen özel durumlar haricinde mükellefin vergi borcunu ödeyebileceğine inanılıyorsa vergi idaresi tarafından uzlaşma teklifi reddedilmektedir. [623] Komisyonun ret cevabına karşı ise 30 gün içinde itiraz edilebilmektedir.[624]

Tüm bunlara ek olarak vergi idaresi bünyesinde (Taxpayer Advocate Service) (TAS) adında bağımsız bir organizasyon da bu mevcuttur. Vergi borcunu ödemekte zorluk çeken, uzlaşma tekliflerini normal süreçte tamamlayamayan ve idarenin prosedürlerinin olması gerektiği gibi çalışmadığına inanan mükellefler bu organizasyona müracaat edebilmektedirler. Ayrıca yine idarenin temsilcilerinden oluşan bağımsız bir organizasyon olan (Low Income Taxpayer Clinic) (LITC) ile İngilizceyi iyi kullanamayan mükelleflere vergi kavramlarına yönelik eğitimler düzenlemekte ve rehberlik edilmektedir.[625] Türkiye'de ise mükelleflere buna benzer bir danışmanlık hizmeti sunulmadığı gibi komisyonun kararları da herhangi bir denetime tabi tutulmamıştır.

Görüldüğü üzere Amerika'da Türkiye'deki uygulamadan farklı olarak vergi kanunlarında belirtilmiş olan objektif ölçütler üzerinden uzlaşmaya gidilebilmektedir. Öngörülen bu ölçütler uzlaşma müessesesini daha kabul edilebilir bir kurum haline getirmekte, devlet organları benzer durumlarda benzer davranışları sergilemekte ve mükelleflerin gelecekteki sorumluluklarını tam olarak yerine getirmelerine zemin hazırlamaktadır. Bu kapsamda kanunların uygulanması öncelikli olarak sağlanmakta ve teknik olarak kanunların uygulanmasında bir eksiklik yoksa vergi ve cezanın alınması yoluna gidilmektedir. Türkiye'de bu ve buna benzer

[623] Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.133-141; Tülün Kalaycı, *a.g.e.*, s.89
[624] Internal Revenue Service, *Offer in Compromise…*, (09.11.2016)
[625] Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.141

ölçütlerin olmaması vergi idaresine geniş bir inisiyatif yetkisi verdiğinden dolayı idare tarafından farklı uygulamalar yapılabilmekte ve bu durum mükellefler arasında eşitsizliğe yol açabilmektedir. Buna ek olarak Amerikan vergi idaresi, federal vergi kanunlarına göre uzlaşılan miktarlara ilişkin gerekli kayıtları kaydetme ve bu kayıtları kamuoyunca değerlendirilmek ve incelenmek üzere yayınlamak zorundadır. Amerika'da uygulanan uzlaşma müessesesi bu yönüyle de Türkiye'deki uzlaşma müessesesinden farklılık göstermektedir. Zira Türkiye'de uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenen tutanaklara vergi mahremiyeti gereği ulaşılamadığı gibi uzlaşmanın sağlanmasında veya sağlanamamasında etkili olan unsurlara yönelik mevzuatta herhangi bir hüküm de bulunmamaktadır.[626]

B. UZLAŞMA TÜRLERİ

Uzlaşma müessesesi tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki ayrı safhada uygulanmaktadır. Bunlardan birincisi mükelleflerin adlarına henüz vergi ve ceza kesilmeden önce kullanabilecekleri bir yöntem olan tarhiyat öncesi uzlaşma iken, ikincisi ise adlarına vergi ve ceza kesilen mükelleflerin kullanabilecekleri bir yöntem olan tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Yasal düzenlemelere göre mükellefler, bu uzlaşma türlerinden yalnızca birinden yararlanabilmektedirler. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulması halinde, tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinden yararlanılması kanunen mümkün değildir.[627]

Bu kapsamda ilk olarak tarhiyat öncesi uzlaşma yolu incelenecek olup, daha sonra ise tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna ilişkin incelemelerde bulunulacaktır.

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Bilindiği üzere, uzlaşma müessesesi vergi hukukumuza ilk kez, 19.02.1963 tarihli ve 205 Sayılı Kanun kapsamında VUK'na eklenen ek maddelerle girmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ise, uzlaşma müessesesinden yaklaşık 23 yıl

---

[626] Kenan Taşçı, *a.g.e.*, s.135-142

[627] Cemal İbiş-Özgür Çatıkkaş-Oğuzhan Bahadır-Mustafa Çanakçıoğlu-Nevzat Pamukçu-Halim Bursalı, *İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2015, s.34

kadar sonra, 04.12.1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanun kapsamında VUK'na eklenen Ek 11. madde ile hukuk sistemimizdeki yerini almıştır.[628]

3239 sayılı Kanunun gerekçesinde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin getirilişi ile ilgili olarak,

''*…çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucudur. Mükellef ile idare arasında söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş farklılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır. Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlaması seklindedir. Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ve tarhtan önce de anlaşabilmesine imkân vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ve usullerinin Yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkân tanınmaktadır*.''

ifadelerine yer verilmiştir.

Vergi mevzuatımızca mükelleflere tanınmış kanuni bir hak olan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, mükellefler nezdinde yapılmış olan vergi incelemeleri neticesinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların vergi dairesince yapılacak tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinden önce taraflar arasında yapılacak olan bir görüşmeyle idari aşamada çözümüne olanak sağlayan bir yoldur. Tarhiyat öncesi uzlaşma bu yönüyle, taraflar arasında henüz anlaşmazlık doğmadan uygulanmakta; o ana kadar var

[628] Özhan Uluatam, *a.g.e.*, s.235

olmayan, ancak ileride doğması muhtemel bir uyuşmazlığı ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.[629]

VUK Ek 11. maddesi *"Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir"* hükmü ile tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verme yetkisini Maliye Bakanlığına vermiştir. Ayrıca yine aynı maddedeki "*tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller yönetmelikte belirtilir.*" hükmü ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların yönetmelikler aracılığıyla belirleneceği öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı da bu yetki kapsamında **Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğini** yayınlayarak tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları hüküm altına almıştır.[630]

a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğin "Kapsam" başlıklı 2. maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamını, *vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların düzenledikleri inceleme sonucunda bulunan matrah veya matrah farklarına dayanılarak Maliye Bakanlığı vergi daireleri tarafından tarh edilecek bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları* oluşturmaktadır. [631]

Dolayısıyla, takdir komisyonları da dahil olmak üzere, vergi incelemesine yetkili olmayanlar tarafından tespit edilen matrahlar üzerinden tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar ile vergi aslı üzerinden hesaplanacak olan gecikme faizleri tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamının dışında tutulmuştur. [632] Buna ek olarak, kaçakçılık suçu kapsamındaki ağır nitelikli fiillerle vergi ziyaına sebep olunması durumunda tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar ile bu fiillere iştirak edenlere

---

[629] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.59

[630] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.11, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.2

[631] Gös. yer

[632] Cemal İbiş vd., *a.g.e.*, s.35; Murat Sarı-Erol Cihan Dersinlioğlu, "Vergi Uyuşmazlıklarında Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:283, Temmuz 2016

kesilecek cezaların da tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine konu edilemeyeceği ilgili kanun maddesinde ayrıca belirtilmiştir.[633]

b. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

İdare ile vergi mükellefleri arasında yapılacak olan tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri, aynı zamanda idareyi de temsil eden tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları aracılığıyla yürütülmektedir. Bu komisyonlar vergi idaresi adına hareket ettikleri için vergi idaresini temsil etmekte ve onun adına irade beyanında bulunmaktadırlar. Bu nedenle usulüne uygun olarak alınan her karar vergi idaresi açısından bağlayıcı niteliktedir.[634]

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği gereği, uzlaşma görüşmelerinin gerçekleştirileceği komisyonların oluşum biçimi ilgili vergi incelemesinin **vergi müfettişlerince** ya da **incelemeye yetkili diğer memurlarca** yapılmış olmasına göre değişiklik göstermektedir. Ayrıca gerekli görülen hallerde uzlaşmaların bölgesel düzeyde yapılabilmesi için *bölgesel uzlaşma komisyonlarının* da kurulabileceği öngörülmektedir.[635]

Buna göre "*vergi müfettişi*", vergi başmüfettişini, vergi müfettişini ve vergi müfettiş yardımcısını ifade ederken; "*vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar*" ise mahallin en büyük mal memurunu[636] ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanları ifade etmektedir.[637]

Mevzuatımızda tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına ilişkin olarak herhangi bir yetki sınırlaması getirilmemiştir. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin talepler, uzlaşmaya konu edilen tutarlara bakılmaksızın ilgili birim bünyesinde

---

[633] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.11; Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.,* s.148

[634] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.60-61; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.182

[635] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.5-6

[636] ***İlgisine göre vergi dairesi başkanını, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarı, vergi dairesi müdürünü veya vergi dairesi müdürlüğü bulunmayan ilçelerde malmüdürünü ifade eder.*** (bkz.: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.4)

[637] Gös. yer

oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları tarafından sonuçlandırılabilmektedir.

(1) Vergi Müfettişlerince Yapılan İncelemelerde

Grup başkanlıkları bulunan yerlerde vergi müfettişlerin tarafından yapılan incelemeler hakkında oluşturulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından belirlenecek olan üç vergi müfettişinden oluşur. Gerektiğinde Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon oluşturulabilmektedir.[638]

Geçici çalışma yerlerinde (turnelerde) vergi müfettişleri tarafından yapılan incelemeler hakkında oluşturulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ise ekip başkanının başkanlığında, başkan dâhil üç vergi müfettişinden oluşur. Komisyonun üç vergi müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki vergi müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) oluşur.[639]

Yönetmelik gereği incelemeyi yapan kişiler oluşturulacak bu komisyonlara üye olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere komisyon toplantılarına katılabilirler. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka vergi müfettişi seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli vergi müfettişi, komisyon başkanı olur.[640]

(2) İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılan İncelemelerde

Vergi incelemesinin incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılması halinde oluşturulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları da üç kişiden oluşur. Gerektiğinde birden fazla oluşturulabilecek olan bu komisyonlar kendi aralarında

---

[638] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.5
[639] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.5
[640] Gös. yer

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerlere göre farklılık göstermektedir. [641]

Buna göre, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerine ilişkin olarak ***Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde*** oluşturulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, Vergi Dairesi Başkanı veya vekil tayin edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler veya vergi dairesi müdürlerinden oluşmaktadır.[642]

İncelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerine ilişkin olarak ***Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde*** oluşturulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ise Defterdarın veya vekil tayin edeceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürlüğü görevini yürüten müdürden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde Defterdar tarafından ilgili vergi dairesi müdürü yerine başka bir vergi dairesi müdürü komisyon üyesi olarak belirlenir.[643]

Yönetmelik gereği incelemeyi yapan kişiler oluşturulacak bu komisyonlara üye olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere komisyon toplantılarına katılabilirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları hâlinde, bu kişilere vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.[644]

Tüm bunlara ek olarak, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilmektedir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları ve kimlerden oluşacağı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenmektedir.[645]

---

[641] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.6
[642] Gös. yer
[643] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.6
[644] Gös. yer
[645] Gös. yer

c. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İşleyiş Süreci

(1) Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmaya Davet

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri, vergi dairesi tarafından tarhiyat ve ceza kesme işlemi yapılmadan önce, inceleme memurunun bağlı olduğu denetim birimince oluşturulan komisyon ile hakkında inceleme yapılan kişi arasında yapılır. Bunun için tarafların uzlaşma konusunda mutabakatı gerekir. Bu konuda hakkında vergi incelemesi yapılan kişi inceleme sonrası bizzat başvuruda bulunup uzlaşma talep edebileceği gibi, inceleme memuru da idare adına bu kişiyi uzlaşmaya davet edebilmektedir.[646] Buna göre:

Uzlaşma talebi, vergi incelemesinin başladığı andan itibaren, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde herhangi bir zamanda yapılabilir. Uzlaşma talebi bizzat hakkında vergi incelemesi yapılan kimse tarafından başvuruda bulunularak yapılabileceği gibi, noterden alınan vekâletnameye dayanarak bu kimsenin vekili aracılığıyla da yapılabilir. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bu yetki kanuni temsilcilerine aittir. Uzlaşma talebi yazılı olarak incelemeyi yapan inceleme memurlarına veya bu kişilerin bağlı bulundukları ekip ya da grup başkanlığına dilekçe ile yapılır.[647] Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması da ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçer. İncelemenin tamamlanmasının ardından daha önce uzlaşma talebinde bulunmamış olan mükelleflere, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmayacağı sorularak verilen cevap düzenlenen son tutanak üzerinde kayıt altına alınır.[648]

Öte yandan, harici bilgilere dayanılarak mükelleflerin bilgileri olmadan yapılan incelemelerde, tarhiyatın henüz yapılmamış olması ve inceleme memurunun

---

[646] Ernst&Young, *a.g.e.*, s.231; Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.148

[647] ***Uzlaşma talebine ilişkin verilecek dilekçeye; yükümlünün adı, soyadı ve adresi, başvuru vekil ya da temsilci tarafından yapılıyorsa bu kişinin adı, soyadı, yükümlü ile aralarındaki ilişkiyi gösteren belgenin tarih ve numarası, incelemenin ilgili olduğu vergilendirme dönemi yazılır.*** (bkz.: İbrahim Ercan vd., *a.g.e.*, s.130)

[648] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.8-9; Ernst&Young, *a.g.e.*, s.232

herhangi bir taahhüt altına girmemesi şartıyla bu kişiler inceleme elamanları aracılığıyla ***uzlaşma talebine davet*** edilebilirler. Bu kapsamda, inceleme memurları tarafından uzlaşma talebinde bulunmaya ilişkin hazırlanacak olan davet yazısına inceleme raporunun bir örneği de eklenerek mükellefe gönderilir. Mükellef tarafından tebliğin yapıldığı tarihten itibaren en geç 15 gün içinde uzlaşma başvurusunda bulunulabilir. Aksi takdirde tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinden yararlanılamamaktadır. [649]

Tüm bunlara ek olarak, yönetmelik gereği incelemenin tamamlandığı tarihte tarh zamanaşımının dolmasına üç aydan az bir süre kalması durumunda, hakkında vergi incelemesi yapılan kişiye uzlaşma başvurusunda bulunup bulunmayacağı sorulmaz ve uzlaşmaya davet edilmez. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunan mükellefler, belirlenen uzlaşma tarihinden önce inceleme raporunu düzenleyene veya komisyonun ilgili sekreterlik birimine bu başvurudan vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmesi halinde, uzlaşma talep edilmemiş gibi işlem yapılır.[650]

(2) Ön İncelemenin Yapılması ve Uzlaşma Gününün Tespiti

(a) Ön İncelemenin Yapılması

Mevzuatımızda tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerine ilişkin herhangi bir ön inceleme aşaması öngörülmemiştir. Buna karşın yönetmelikte tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin kimler tarafından, nasıl ve ne zaman yapılacağına ilişkin hükümler mevcuttur. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma işlemlerine başlanabilmesi için başvuruların usulüne uygun ve süresi içinde yapılması gerekmektedir. Buna göre, uzlaşma talebinin usul ve süre yönünden uygun olup olmadığının uzlaşma işlemlerine başlayacak olan yetkili tarafından öncelikli olarak incelemesi gerektiğini söylemek mümkündür. Süresi içinde yapılmamış ve usule aykırı olan uzlaşma başvuruları hiç yapılmamış başvuru niteliğinde olduğundan, bu

[649] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.9-11-12; Ernst&Young, *a.g.e.*, s.232
[650] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m. 9-12

başvurular için herhangi bir işlem yapılması da söz konusu değildir.[651] Başvurunun usul ve süre yönünden uygun olarak yapıldığının tespiti halinde ise uzlaşma gününün tespiti aşamasına geçilir.

(b) Uzlaşma Gününün Tespiti

Uzlaşma başvurusunun usul ve süre yönünden uygun olarak yapıldığının tespiti halinde vergi incelemesini yapan inceleme memuru tarafından yetkili uzlaşma komisyonu[652] başkanı ile temas kurularak uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı tarih belirlenir. Komisyon sekretaryası tarafından, uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı yer, tarih ve saat ile görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekilini bulundurması konularını içeren bir davet yazısı düzenlenerek uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı tarihten en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme hakkında düzenlenen tutanağa yazılır. Ancak 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın, mükellef tarafından talep edilmesi halinde daha önceki bir gün de görüşme tarihi olarak belirlenebilmektedir.[653]

(3) İnceleme Raporunun Bildirilmesi

Uzlaşma başvurusunun işleme konabilmesi için, uzlaşma başvurusuyla birlikte inceleme memuru tarafından mükellef adına düzenlenen inceleme raporunun da yetkili uzlaşma komisyonuna gönderilmesi gerekmektedir. İnceleme raporu komisyona gönderilmeden uzlaşma görüşmeleri yapılamamaktadır.[654]

Bu kapsamda, incelemeyi yapan tarafından düzenlenen ve yapılan incelemeler neticesinde öngörülen vergi ve ceza miktarlarını da içeren inceleme raporu, uzlaşma tarihinden en az 15 gün önce mükellefe ve yetkili uzlaşma

---

[651] Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.403

[652] ***Yönetmelik gereğince uzlaşma komisyonu tespit edilmemiş olan vergi incelemelerinde yetkili uzlaşma komisyonu, duruma göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenmektedir.*** (bkz.: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.21)

[653] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.10

[654] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.13

komisyonuna bildirilir. Uzlaşma tarihi 15 günden önceki başka bir güne belirlenmiş ise inceleme raporu bu tarihten önce tebliğ edilmelidir.[655]

(4) Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması

Uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı komisyonlar, belirlenen yer, tarih ve saatte üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır. Herhangi bir nedenle görüşmelere katılamayan üyelerin yerine ise bu kişilere vekâlet edenler görev alırlar. Mükellefin de görüşmeye katılması ile uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellefler bu görüşmelere bizzat kendisi katılabileceği gibi kendisi yerine vekili ya da kanuni temsilcisi de katılabilmektedir. Mükellefler uzlaşma görüşmelerinde ayrıca, bağlı oldukları meslek odasından bir temsilciyi ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu veya Avukatlık Kanununa göre yetki verilen bir avukatı gözlemci olarak yanlarında bulundurma hakkına da sahiptir.[656]

Uzlaşma gününün belirlenerek bildirilmesinin ardından mükelleflerin herhangi bir mücbir sebeple görüşmelere katılamayacak durumda olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde yeni bir uzlaşma tarihi belirlenerek mükellefe bildirilir.[657]

Yapılacak olan görüşmeler ne şekilde sonuçlanırsa sonuçlansın, durum tutanakla tespit altına alınarak tutanağın bir örneği de mükellefe teslim edilmelidir. Düzenlenen bu tutanaklarda:

- Mükellefin adı soyadı/unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik veya T.C. kimlik numarası,
- İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza miktarı,

---

[655] Gös. yer

[656] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.6, m.14, m.15; İbrahim Ercan vd., *a.g.e.,* s.131; Nurettin Bilici, *a.g.e.*, 31. Baskı, s.154-155

[657] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.14

- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı,

gibi konuların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar da yer alır.[658]

(a) Kısmi Uzlaşma Talep Edilmesi

Mükellefler inceleme memuru tarafından tespit edilen matrah veya matrah farklarının tamamı için uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi uzlaşma görüşmeleri sırasında **uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda**, uzlaşmanın toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmına ilişkin yapılması için ***kısmi uzlaşma*** talebinde de bulunabilirler. Bu durumda tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporundaki matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği de belirtilir. Uzlaşma görüşmesi sırasında uzlaşma talep edilmeyen veya üzerinde uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat işlemi yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinin kısmi uzlaşma ile sonuçlanmış olması halinde uzlaşılamayan kısım için de kural olarak tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilememektedir.[659]

Örneğin: KJG Ltd. Şti.'nin 2015 yılı hesap dönemi üzerinde yapılan vergi incelemesinin ardından 200.000 TL kurumlar vergisi matrah farkı tespit edilmiş ve bu matrah farkı üzerinden 40.000 TL tutarında vergi tarhiyatı ve 40.000 TL tutarında vergi ziyaı cezası öngörülmüştür. İnceleme raporunda, ilgili matrah farkının 140.000 TL tutarındaki kısmının *mükerrer amortisman gideri hesaplanmasından*, 60.000 TL tutarındaki kısmının ise *örtülü kazanç dağıtımında bulunulmasından* kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda mükellef, uzlaşma görüşmesi sırasında dilerse yalnızca mükerrer amortisman gideri hesaplanmasından kaynaklanan 140.000 TL tutarındaki matrah farkına isabet eden 28.000 TL (140.000 x %20) tutarındaki vergi ve 28.000 TL tutarındaki ceza için kısmi uzlaşma talep edebilmektedir. Örtülü

---

[658] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.16

[659] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1; Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.16; Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*, Yayın No:127, Haziran 2011, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf, (22.08.2015), s.12

kazanç dağıtımında bulunulmasından kaynaklanan 60.000 TL tutarındaki matrah farkına isabet eden 12.000 TL (60.000 x %20) tutarındaki vergi ve 12.000 TL tutarındaki ceza için ise yargı yoluna başvurabileceği gibi cezalarda indirim müessesesinden de yararlanabilecektir. Ancak her ikisinden de aynı anda yararlanabilmesi hukuken mümkün değildir.[660] Verdiğimiz örneğe ek olarak, ilgili kanun metninde kısmi uzlaşmanın farklı vergi türleri için de uygulanmasını engelleyen herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.[661]

Bu kapsamda kısmi uzlaşmanın, uygulamada vergi idaresi ile mükellefler arasında yaşanabilecek muhtemel sorunları ve tereddütleri ortadan kaldırmaya yönelik olarak getirildiğini söyleyebiliriz. Bu sayede idarenin ve mükelleflerin haklarının korunması ve herhangi bir karışıklığa meydan verilmemesi amaçlanmaktadır. Buna karşın uygulamada kimi zaman kısmi uzlaşma istenen vergi türleri farklı olduğundan mükelleflerin bu konudaki haklı talepleri uzlaşma komisyonlarınca reddedilebilmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkabilecek hak kayıplarının önlenmesi ve uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünün sağlanması açısından kanun metninin doğru şekilde yorumlanması oldukça önem arz etmektedir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı'nın kısmi uzlaşma konusunda ikincil mevzuatta yapacağı bir düzenleme ile yorum farklılıklarını gidererek uygulamada birliği sağlaması ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların önlenmesi açısından faydalı olacaktır.[662]

d. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Uzlaşma müessesesi gerek mükellef açısından gerekse vergi idaresi açısından vergi borcunun kesinliği, dava açma hakkı, cezalarda indirim hakkı, vergi borcunun ödenmesi gibi birçok hususta önemli sonuçlar doğurmaktadır. Ancak bu sonuçlar uzlaşmanın sağlanması, sağlanamaması veya temin edilememesine göre farklılıklar göstermektedir. Bu kapsamda ilk olarak uzlaşmanın sağlanması

---

[660] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları…*, (22.08.2015), s.13

[661] Cihangir Özkök, "Kısmi Uzlaşma Niçin Yapılamıyor?", *http://www.alomaliye.com/2015/08/05/kismi-uzlasma-nicin-yapilamiyor-2*, 05.08. 2015, (25.10.2016)

[662] Gös. yer

durumunu ve sonuçlarını inceleyerek daha sonra uzlaşmanın sağlanamaması ve temin edilememesi durumlarını ve getirdiği sonuçları sırasıyla inceleyeceğiz.

(1) Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması)

Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmaya konu edilen vergi aslı ve cezasının tahakkuk edecek miktarları üzerinde taraflar arasında anlaşmaya varılması yani diğer bir ifadeyle komisyonun teklifinin mükellefler tarafından kabul edilmesi halinde uzlaşma sağlanmış olur. Bu durumda komisyon tarafından uzlaşılan miktarlar ve uzlaşmaya ilişkin açıklamalar birer tutanakla tespit edilip komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef (ya da vekili/kanuni temsilcisi) tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir nüshası ilgiliye (ya da vekiline/kanuni temsilcisine) derhal verilirken, bir nüshası da üç gün içerisinde rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Gönderilen bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer.[663]

(a) Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları

Karşılıklı irade uyumu anlamına gelen uzlaşma sağlandıktan sonra tarafların tek taraflı olarak uzlaşmadan vazgeçmesi veya uzlaşmanın iptaline karar vermesi hukuken mümkün değildir. [664] Uzlaşma sonucunda düzenlenen tutanakların hukuki açıdan sonuç doğurabilmesi için, vergi dairesinin veya herhangi bir makamın onayına da gerek yoktur. Dolayısıyla görüşmeler sonucunda düzenlenen tutanaklar kesin olup, taraflar açısından bağlayıcı niteliktedir.[665] Bu nedenle, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan konular hakkında dava açılamadığı gibi hiçbir makama şikâyette de bulunulamaz. Buna ek olarak, üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında cezalarda indirim hükümlerinden yararlanılması da kanunen mümkün değildir.[666]

Öte yandan, uzlaşma türlerinden yalnızca birinden yararlanılabileceği için tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek de mümkün değildir. Buna karşın, tarhiyat öncesi uzlaşma

[663] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.16
[664] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.227
[665] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.65-66
[666]Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.17; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.9, Ek m.11

başvurusunda bulunan mükellefler, belirlenen uzlaşma tarihinden önce, inceleme raporunu düzenleyene veya komisyonun ilgili sekreterlik birimine bu taleplerinden vazgeçtiklerini yazılı olarak bildirmeleri halinde uzlaşma talep edilmemiş gibi işlem yapılacağından, tarhiyat sonrası uzlaşma ve cezalarda indirim hakkı da korunmuş olacaktır.[667]

(b) Vergi Borcunun Ödenmesi

Uzlaşmanın sağlanması halinde komisyon tarafından düzenlenerek mükelleflere verilen uzlaşma tutanakları ise aynı zamanda birer tebliğ ve tahakkuk fişi niteliğinde olduğundan vergi dairesi tarafından uzlaşılan vergi ve cezalar için ayrıca ihbarname düzenlenmez.[668] Bu kapsamda üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar, uzlaşma tutanağının *vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmiş olması halinde* **kanuni ödeme zamanlarında**, *ödeme zamanlarının kısmen veya tamamen geçmesinden sonra ilgiliye tebliğ edilmiş olması halinde* ise tutanağın tebliği tarihinden başlayarak **bir ay içinde** ödenir. [669] [670]

Bunun yanı sıra, üzerinde uzlaşılan miktarlara ek olarak uzlaşmaya konu edilen verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uzlaşılan vergi aslı miktarı üzerinden aylık %1,40 oranında ***gecikme faizi*** hesaplanarak uygulanır. Gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmamakta, hesaplamalar aylık olarak yapılmaktadır.[671] Ancak bu hesaplama işlemi uzlaşma tutanağının imzalandığı anda değil, tutanağın gönderildiği vergi dairesi tarafından

---

[667] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.12, m.18; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.9

[668] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.227

[669] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.16, m.19

[670] ***Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağının "uzlaşmada ödeme" başlıklı 300. maddesine göre, uzlaşılan vergi aslı tutarlarının ödeme sürelerinde değişikliğe gidilmemiş olup, uzlaşılan ceza tutarlarının ise vergi aslından bağımsız olarak uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerektiği öngörülmüştür.*** (bkz.: Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Usul Kanunu Tasarısı…*, Taslak m.300, (17.11.2016))

[671] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112, Ek m.11

yapılır.[672] Hesaplanan gecikme faizi de vergi aslı ve cezalarıyla birlikte aynı süre içinde ödenir.[673]

Uzlaşma sağlanması halinde üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar birer kamu alacağı olarak kesinlik kazanmaktadır. Bu çerçevede 6183 sayılı AATUHK'a göre vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına gecikme zammı hesaplanması ve cebren tahsil yoluna başvurulması gerektiği için üzerinde uzlaşma sağlanmış olan vergi veya cezalar ödenmese de uzlaşma geçerliliğini korumaya devam etmektedir. Gecikme zammı ödemenin geciktiği her ay için, ay kesirleri dikkate alınıp günlük olarak hesaplanmaktadır. Vadesinde ödenmemiş olan vergi ziyaı cezası için gecikme zammı uygulanırken, diğer cezalarda ise uygulanmamaktadır.[674]

Örneğin, KJG Ltd. Şti.'nin 2012 yılı hesap dönemi üzerinde vergi müfettişlerince yapılan incelemenin ardından normal vade tarihi 30.04.2013 olan kurumlar vergisine ilişkin olarak 2012 yılı için 600.000 TL matrah farkı bulunmuş ve bu matrah farkı üzerinden 120.000 TL tutarında vergi tarhiyatı ve 120.000 TL tutarında vergi cezası öngörülmüştür. Mükellef öngörülen bu tutarlara karşı tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş ve 27.07.2016 tarihinde yapılan uzlaşma görüşmelerinin sonucunda 100.000 TL vergi aslı ve 20.000 TL vergi cezası üzerinde uzlaşma sağlanarak uzlaşma tutanağı imzalanmıştır. Uzlaşılan miktarlara ek olarak ilgili verginin normal vade tarihi olan 30.04.2013 tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih olan 27.07.2016 tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizi uygulanması gerekmektedir. Ancak gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmadığından hesaplama işlemi 2016 yılının Temmuz ayı hariç tutulacak şekilde (8) + (12) + (12) + (6) = 38 ay üzerinden yapılacaktır. Buna göre, uzlaşılan vergi aslı miktarı üzerinden (100.000) x (38) x (%1,40) = 53.200 TL olarak hesaplanan gecikme faizinin uzlaşılan vergi ve cezalarla birlikte uzlaşma tutanağının

---

[672] Nazlı Gaye Alpaslan, "Vergi ve Ceza İhbarnamesine: Hem Dava Açılabilir ve Hem De Uzlaşma Talep Edilebilir", *http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/nazligayealpaslan/001/*, 24.06.2014, (03.10.2016)

[673] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112

[674] 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun, m.51;Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.68; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.227

imzalandığı tarih olan 27.07.2016 tarihinden itibaren 30 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan ödenecek olan tutar ise (100.000) + (20.000) + (53.200) = 173.200 TL olacaktır. Mükellef tarafından süresi içinde ödeme yapılmadığı takdirde ise 6183 sayılı AATUHK hükümleri uygulanacaktır.

(2) Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması)

Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmaya konu edilen vergi aslı ve cezasının tahakkuk edecek miktarları üzerinde taraflar arasında anlaşmaya varılamaması yani diğer bir ifadeyle komisyonun teklifinin mükellefler tarafından kabul edilmemesi halinde uzlaşma sağlanamamış olur. Bu durumda komisyon tarafından bir tutanak düzenlenerek komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef (ya da vekili/kanuni temsilcisi) tarafından imzalanır. İmzalanan bu tutanağın bir nüshası mükellefe (ya da vekiline/kanuni temsilcisine) derhal verilirken, bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir.[675]

(a) Uzlaşma Sağlanamamasının Sonuçları

Yapılan görüşmeler sonucunda taraflar arasında uzlaşma sağlanamadığından dolayı vergi dairesi tarafından yapılacak olan tarh işlemi inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden yapılır. İlgili vergi dairesi tarafından tarhiyat ve ceza kesme işleminin yapılmasının ardından buna ilişkin bir vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tarafından vergi idaresince gönderilen ihbarnameye karşı, tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi olan 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesinde dava açılabileceği gibi cezalarda indirim müessesesinden de yararlanılabilmektedir. Ancak her ikisinden de aynı anda yararlanılması kanunen mümkün değildir. [676]

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde düzenlenecek olan tutanakta uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin komisyonun teklif ettiği son miktar da yer

---

[675] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf, 2007, (21.08.2015), s.13

[676] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma…*, (21.08.2015), s.14-15

alır. Buna göre dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar, komisyonun son teklifinin kabul edildiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvurulması halinde, başvuru tarihi itibariyle uzlaşma sağlanmış sayılır ve buna göre işlem yapılır.[677]

Öte yandan, tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi ve uzlaşma görüşmelerinin başlaması halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkı da ortadan kalktığı için uzlaşmanın sağlanamaması halinde tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurabilmek de mümkün değildir. Buna karşın tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma görüşmesinin yapılacağı günden önce yazılı olarak bu talebinden vazgeçtiğini bildirmesi halinde uzlaşma talep edilmemiş gibi işlem yapılacağından, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı da korunmuş olacaktır.[678]

(b) Vergi Borcunun Ödenmesi

Uzlaşma başvurusuna konu edilen ve üzerinde uzlaşılamayan vergi aslı ve cezasına ilişkin komisyonun nihai teklifi kabul edilmemiş ve dava açılmamış ise ihbarname ile bildirilen vergi borcu dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde ödenir. Ancak bu borca karşı uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren, dava açma süresi içerisinde dava açılmış ise dava konusu edilen borca ilişkin tahsil işlemleri mahkemenin sonuçlanmasına kadar durdurulur.[679] Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla tahsili durdurulan vergi borcunun, vergi mahkemesi kararına göre vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir.[680]

Ayrıca 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

---

[677] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.16

[678] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m. 12, m.18

[679] ***Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112)

[680] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112, m.368, Ek m.8; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.27

yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar aylık %1,40 oranında ***gecikme faizi*** hesaplanarak uygulanır. Gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmamakta, hesaplamalar aylık olarak yapılmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi de vergi aslı ve cezalarıyla birlikte aynı süre içinde ödenir. [681]

(3) Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşmaya davet yazısının kişinin bilinen en son adresine tebliğ edilememesi, mükellefin bildirilen yer ve tarihte uzlaşma görüşmelerine katılmaması, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde **uzlaşma temin edilememiş** sayılır. [682]

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin kararlar komisyonların tek taraflı irade beyanlarını yansıtmaktadır. Bu durumda komisyon tarafından uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin üç nüsha tutanak düzenlenir. Uzlaşma görüşmesine katılmış ise tutanağın bir nüshası mükellefe (ya da vekiline/kanuni temsilcisine) derhal verilirken, bir nüshası da incelemeyi yapana gönderilir. Mükellefin görüşmeye katılmaması ya da tutanağı almak istememesi durumlarında ise kendisine verilecek olan tutanak nüshası posta yoluyla gönderilirken, bir örneği de incelemeyi yapana gönderilir. İnceleme memuru tarafından da bu husus uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtilir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirilir. Bu bildirim, vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneğinin eklenmesi şeklinde de yapılabilir.[683]

(a) Uzlaşmanın Temin Edilememesinin Sonuçları

Taraflar arasında uzlaşmanın temin edilememesi halinde vergi dairesi tarafından yapılacak olan tarhiyat inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah

[681] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112
[682] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.12, m.16
[683] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.16

farkı üzerinden yapılır. İlgili vergi dairesi tarafından tarhiyat ve ceza kesme işleminin yapılmasının ardından buna ilişkin bir vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir.[684]

VUK'nun Ek 7. maddesinde "*süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma sağlanamadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir*" ifadelerine yer verilirken, uzlaşmanın temin edilememesi halinde yargı yoluna gidilebileceğine dair VUK veya Yönetmelikte açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak VUK'nun 3. maddesinin A bendinin 2. fıkrasında "*vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği ve lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki amaç, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanması gerektiği"* belirtilmektedir.[685]

Bu yüzden Danıştay'a göre, uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefleri uyuşmazlık çıkarmadan önce bir kez daha düşündürmek ve mümkün olursa anlaşabilmelerini sağlamak amacıyla hukuk sistemine dahil edildiği düşünüldüğünde, yasa koyucunun, uzlaşma davetine uyan ancak uzlaşmayan mükellef ile davete uymayan ya da tutanağı imzalamayan mükellef arasında dava açma hakkı bakımından bir farklılık yaratmak istediği düşünülemez. Nitekim uzlaşma müessesesinin özünde, uzlaşma için başvurdukları halde uzlaşmanın şu ya da bu nedenle gerçekleşmemesi hallerinde ilgililerin yargı yoluna başvurma haklarını kısıtlamak veya ortadan kaldırmak gibi bir anlayış bulunmamaktadır.[686]

Dolayısıyla "uzlaşmanın temin edilememesi" ve "uzlaşmanın sağlanamaması" deyimleri, ilgilinin dava hakkının tespiti yönünden ilgili madde hükmünde eş anlamda kullanılmıştır. Diğer bir ifadeyle uzlaşma görüşmelerinin yapılması fakat ödenmesi gereken vergi veya ceza tutarında anlaşmaya varılamaması ile ilgilinin tutanağı imzalamaması, ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi veya uzlaşma

---

[684] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma…*, (21.08.2015), s.14

[685] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7, m.3

[686] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 23.10.1986, E. 1986/2, K. 1986/2, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 19333, 6.1.1987

görüşmelerine katılmaması arasında sonuç açısından herhangi bir fark bulunmamaktadır. Kaldı ki uzlaşmanın temin edilmemesi halinde dava açma olanağı olmasaydı komisyon tarafından tutanak düzenlenip ilgiliye tebliğ edilmesine gerek de kalmazdı. Açıklanan bu durumlar karşısında uzlaşmanın temin edilememesi halinde de, ilgilinin kanunda öngörülen süre içinde dava açma hakkının bulunduğunu kabul etmek gerekmektedir. Uzlaşmanın sağlanamaması kavramı, uzlaşmanın temin edilememesine neden olan durumları da kapsadığından, uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde de dava açma yoluna gidilebilir. Nitekim ters bir yorumun, Anayasasının 36. maddesinde öngörülen "***hak arama hürriyetini***" ortadan kaldıracak nitelikte bir sonuç doğuracağı da söylenebilir.[687]

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağının "uzlaşmanın kesinliği ve dava açma" konusunu düzenleyen 299. maddesinde, *"süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükelleflerin uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebileceği"* ifadesine yer verilerek uygulamada yaşanan görüş ayrılıklarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.[*688*]

Sonuç olarak mükellefler tarafından uzlaşmanın temin edilememesi halinde, vergi idaresince kendisine gönderilmiş olan vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yargıya başvurularak vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Aynı husus cezalarda indirim müessesesi için de geçerlidir. Nitekim mükellefler tarafından ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yargıya başvurulabileceği gibi, cezalarda indirim hükümlerinden de yararlanılabilir. Ancak her ikisinden de aynı anda yararlanılması kanunen mümkün değildir.[689]

Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi ve görüşmelerin başlaması halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkı da ortadan kalktığı için,

---

[687] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 23.10.1986, E. 1986/2, K. 1986/2, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 19333, 6.1.1987

[688] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Usul Kanunu Tasarısı*…, Taslak m.299, (17.11.2016)

[689] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma*…, (21.08.2015), s.14-15

uzlaşmanın temin edilememesi durumunda aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma başvurusunda da bulunulamaz. Buna karşın tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma görüşmesinin yapılacağı günden önce bu talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmesi halinde uzlaşma talep edilmemiş gibi işlem yapılacağından, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkının korunmuş olacağına da dikkat etmek gerekir.[690]

(b) Vergi Borcunun Ödenmesi

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda uzlaşmaya konu edilen vergi aslı ve cezasına ilişkin dava açılmamış ise ilgili vergi borcu dava açma süresinin bitiminden itibaren 30 gün içinde ödenir. Ancak bu borca ilişkin dava açılması durumunda, dava konusu edilen borca ilişkin tahsil işlemleri mahkemenin sonuçlanmasına kadar durdurulur. Tahsili durdurulan vergi borcu ise davanın sonuçlanmasıyla birlikte vergi dairesi tarafından düzenlenecek olan ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Her iki durumda da, uzlaşmanın sağlanamamasında olduğu gibi, ilgili vergi aslı miktarı üzerinden VUK'nun 112. Maddesi hükümlerine göre aylık %1,40 oranında ***gecikme faizi*** hesaplanarak uygulanır. Gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmamakta, hesaplamalar aylık olarak yapılmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi de vergi aslı ve cezalarıyla birlikte aynı süre içinde ödenir.[691]

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Daha önce de belirttiğimiz üzere uzlaşma müessesesi vergi hukukumuza ilk kez 19.02.1963 tarih ve 205 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen ve 376. Maddeden sonra düzenlenen ek maddelerle getirilmiştir. Uzlaşma kurumunun tarhiyat sonrası uzlaşma adı altında uygulanmasının nedeni ise uzlaşma müessesesinden yaklaşık 23 yıl kadar sonra 04.12.1985 tarihli ve 3239 sayılı

---

[690] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m. 12, m.18

[691] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112, m.368, Ek m.8; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.27

Kanunla hukuk sistemimize tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin getirilmiş olmasıdır.[692]

205 sayılı Kanunun gerekçesinde uzlaşma müessesesinin getirilişi ile ilgili olarak

"*...Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır*."

ifadelerine yer verilmiştir.

Bu kapsamda, vergi mevzuatımızca mükelleflere tanınmış kanuni bir hak olan tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, vergi tarhiyatının ve ceza kesme işlemlerinin yapılmasının ardından ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı önüne taşınmadan, idari aşamada yapılacak bir görüşmeyle çözümüne olanak sağlayan bir yoldur.

Tarhiyat sonrası uzlaşma sürecine ilişkin usul ve esaslar VUK'nun Ek 1-9. maddeleri ile VUK'nun Ek 1. madde hükümleriyle verilen yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca çıkartılmış olan **Uzlaşma Yönetmeliğinde** düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmelik ile *uzlaşmaya konu edilecek vergi, resim ve harçlar*; *uzlaşmaya başvurmaya yetkili kişiler*; *uzlaşmanın şekli*; *uzlaşmanın yapılmasına yönelik usul ve esaslar*; *uzlaşma komisyonlarının oluşturulması ve bu komisyonların yetkileri* Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmiştir. Aynı yetki il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için ise İçişleri Bakanlığına verilmiştir. [693]

---

[692] Çetinkaya Hukuk Bürosu, *Vergi Hukukunda Uzlaşma…*, (31.03.2016), s.1-2

[693] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1

Buna göre, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerinin tarhiyata yetkili olduğu vergi, resim ve harçlardaki uzlaşma uygulamaları Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Uzlaşma Yönetmeliğine göre, İçişleri Bakanlığına bağlı il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlardaki uzlaşma uygulamaları ise İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğine göre yapılmaktadır.[694] Ancak çalışmamız kapsamında yalnızca, vergi dairelerinin tarhiyata yetkili olduğu vergilerdeki uzlaşma uygulamaları incelenecektir.

a. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Türk vergi sisteminde günümüzde uygulanan temel tarh yöntemi beyana dayalı tarh yöntemidir. Ancak mükelleflerin söz konusu beyanlarını idareye zamanında sunmamaları veya eksik sunmaları neticesinde verginin zamanında tarh edilememesi veya eksik tarh edilmesi riski ortaya çıkmaktadır. Bu durumda idare, beyana dayalı tarhiyatın aksine vergi matrahını doğrudan belirleyerek kendi tarh yöntemlerine göre tarh yoluna gitmektedir. İdarenin gerçekleştirdiği bu tarhiyatların ardından hem vergi aslı hem de vergi aslına bağlı olarak kesilmiş olan vergi cezaları mükelleflere bildirilmektedir. Mükellefler kendilerine bildirilen bu vergi borcunu kabul ederek vadesinde ödeyebilmektedir. Bunun dışında idarenin yaptığı bu tarhiyatı kabul etmeyerek yargı yoluna başvurabileceği gibi idari bir yol olan tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna da başvurabilmektedir.[695]

Bu kapsamda, VUK'nun Ek 1. maddesi ile bu madde hükümleriyle verilen yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca çıkartılmış olan Uzlaşma Yönetmeliğine göre tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamını, "*VUK kapsamına giren ve idari tarh yöntemleri olan ikmalen, re'sen veya idarece tarh yöntemlerine göre tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları*" oluşturmaktadır.[696]

---

[694] Gös. yer

[695] Hilmi Uysal, *a.g.e.*, s.43

[696] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1; Uzlaşma Yönetmeliği, m.2

Dolayısıyla beyan usulüne göre tarh edilmiş vergiler[697] ve tahakkuk aşamasına geçerek miktarı kesinleşmiş vergiler ile vergi alacağının eksik veya geç tahakkuk etmesine sebebiyet verilmesi nedeniyle vergi aslı üzerinden hesaplanacak olan gecikme faizleri uzlaşma kapsamının dışında tutulmuştur.[698] Buna karşın Danıştay, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin dava konusu edilebilirliğinden hareketle, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebileceğini kabul etmektedir.[699] Öte yandan, uzlaşma yönetmeliğinin 16. maddesine göre, vergi dairesince kesilmiş olan vergi ziyaı cezaları (*kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilenler hariç*) hakkında, vergi aslından bağımsız olarak tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek de mümkündür.[700] Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılmış olan 352 sıra numaralı VUK Genel Tebliği gereği, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK'nun 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilmiş olan beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyaı cezaları da uzlaşma konusu yapılabilmektedir.[701]

Buna ek olarak, tarhiyat öncesi uzlaşmanın aksine, takdir komisyonlarınca takdir edilen vergi ve cezalar da tarhiyat sonrası uzlaşmaya dahil edilebilmektedir.[702] Ancak Danıştay'a göre takdir komisyonunca belirlenen matraha karşı vergi dairesi tarafından dava açılmış ise dava sonucuna dayanılarak idare tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezalar uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Aksi halde bu vergi ve cezaların idari bir müessese olan uzlaşmanın konusu yapılarak üzerinde değişikliğe gidilmesi, yargı kararının yalnızca kanunun benimsediği usuller çerçevesinde yargı

---

[697] ***Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarhedilen vergilere tarhiyatta herhangi bir vergi hatası bulunmadıkça itiraz edememelerinden dolayı beyana dayalı tarhiyatta uzlaşmaya gidilememektedir.*** (bkz.: Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.181)

[698] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.225

[699] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.69

[700] Uzlaşma Yönetmeliği, m.16

[701] Maliye Bakanlığı 352 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", *T.C Resmi Gazete*, Sayı: 25994, 15.11.2005

[702] Murat Sarı vd., a.g.m.

kararı ile değiştirilebileceği yolundaki genel hukuk ilkesine ters bir durum ortaya çıkaracaktır.[703]

Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi, kaçakçılık suçunu oluşturan ve dolayısıyla ağır nitelikli fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilen durumlarda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezalar da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamının dışında tutulmuştur. Buna karşın tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında olan genel ve özel usulsüzlük cezalarının ise tarhiyat sonrası uzlaşmaya dahil edilmediği görülmektedir.[704]

b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Nedenleri

Türk Ceza Kanununda düzenlenen "*Kanunu Bilmemek Mazeret Sayılmaz*" ilkesi ana kural iken mükellefler birtakım nedenlerle Vergi Usul Kanununa bilerek veya bilmeyerek aykırı hareket etmektedirler.[705] Ancak vergi idaresi kasıtlı olarak yapılanların dışında, vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin VUK'nun Ek 1. maddesinde belirtilen nedenlerden herhangi birinden kaynaklanmış olduğunun uzlaşma talebinde ileri sürülmesi durumunda mükellefler ile uzlaşma yoluna gidebilmektedir. Söz konusu nedenler ise şunlardır:[706]

- Tarhiyatta VUK'nun 116-118. maddelerinde belirtilen vergi hataları ile bunlar haricinde her türlü maddi hatanın bulunması.
- Tarhiyatta VUK'nun 369. maddesinde belirtilmiş olan, yetkili makamların yanlış bilgilendirmesi gibi durumlar nedeniyle yanılma halinin mevcut olması. [707] [708]

---

[703] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.70

[704] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1; Uzlaşma Yönetmeliği, m.2; Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.149

[705] Muharrem Özdemir, "Uzlaşmada Vergi ve Cezalar Buharlaşıyor Mu?", *https://www.alomaliye.com/2009/muharrem_ozdemir_uzlasma.htm*, 09.01.2009, (08.08.2015)

[706] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1; İbrahim Ercan vd., *a.g.e.*, s.128

[707] "***Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz***" (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.369)

[708] ***Yanılma halinin olduğunu iddia eden mükellefler uzlaşma haricindeki diğer idari yollarda ve yargı yolunda sadece cezadan kurtulma olanağına sahip iken, uzlaşma müessesesi aracılığıyla***

- Kanun hükümlerinin yeterince iyi bilinmemesi.
- Uyuşmazlık konusuyla ilgili olarak yargı organları ile idarenin görüş farklılığının bulunması.[709]

Vergi Usul Kanununa göre tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilmek için bahsi geçen nedenlerden en az birinin mevcut olması şartı aranmaktadır. Ancak vergi idaresinin uygulamada bu konuda daha esnek davranarak, kasıt unsurunun açık bir şekilde tespit edilmediği her durumda mükelleflerin uzlaşma başvurularını kabul ettiği bilinmektedir.[710]

c. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

İdare ile vergi mükellefleri arasında yapılacak olan tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri, aynı zamanda idareyi de temsil eden tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları aracılığıyla yürütülmektedir. Bu komisyonlar vergi idaresi adına hareket ettikleri için vergi idaresini temsil etmekte ve onun adına irade beyanında bulunmaktadırlar. Bu nedenle usulüne uygun olarak alınan her karar vergi idaresi açısından bağlayıcı niteliktedir.[711]

VUK'nun Ek 1.maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yayınlanan Uzlaşma Yönetmeliği ile tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin incelenip sonuçlandırılması için çeşitli tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının kurulması öngörülmüştür. Uzlaşma Yönetmeliğinin 6. maddesine göre kurulması öngörülen bu komisyonlar şunlardır:

- **Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu**

  Uygulamada vergi dairesi müdürlükleri ve bağlı vergi dairesi konumundaki mal müdürlükleri bünyesinde kurulmaktadır. *Vergi dairesi müdürlüklerinde*; vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından

---

vergi cezasına ek olarak vergi aslından da kısmen ya da tamamen kurtulabilme olanağına sahiptir. (bkz.: Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl:9, Sayı:17, 2016, s.287)

[709] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1

[710] Elif Yılmaz, *a.g.m.*, s.325

[711] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.60-61; Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 18. Baskı, s.182

belirlenen bir vergi dairesi müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şeften; *bağlı vergi dairelerinde* ise malmüdürünün başkanlığında şef ve gelir uzmanından (veya memurdan) oluşmaktadır.[712]

- **Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu**

  Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya vekil tayin edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşmaktadır.[713]

- **Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu**

  Vergi dairesi başkanı veya vekil tayin edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri veya müdürlerden, vergi dairesi müdürlerinden veya koordinatör olarak görevlendirilen avukatlardan oluşmaktadır.[714]

- **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu**

  Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin (veya I. Hukuk Müşavirinin) başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı veya grup başkanları, hukuk müşavirleri, müdürlerden oluşmaktadır. Gerektiğinde birden fazla kurulabilmektedir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları ve kimlerden oluşacağı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenmektedir [715]

- **Merkezî Uzlaşma Komisyonu**

  Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur. [716]

Kısaca biri başkan iki üyeden oluşmak üzere üç kişi ile kurulacak olan bu komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve kararlarını çoğunluk

[712] Uzlaşma Yönetmeliği, m.6
[713] Uzlaşma Yönetmeliği, m.6
[714] Gös. yer
[715] Gös. yer
[716] Gös. yer

esasına göre verirler. Herhangi bir nedenle görüşmelere katılamayan üyelerin yerine ise bu kişilere vekâlet edenler görev alırlar.[717] İl özel idarelerinin bütçesine giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları il ve ilçelerde kurulurken, belediyelerin bütçesine giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları ise ilgili belediye başkanlığı bünyesinde kurulmaktadır.[718]

Uzlaşma konusu yapılan tutarlara bakılmaksızın uzlaşmaya ilişkin her talebi inceleyip sonuçlandırabilen tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının aksine tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları VUK'nun Ek 1.maddesi ile verilen yetki kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan genel tebliğler ile belirlenmektedir.[719]

(1) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Uzlaşma komisyonlarının yetkileri, idari yetki alanları ile Maliye Bakanlığınca miktarı belirlenen üst limitle sınırlıdır. Bu kapsamda vergi dairelerinin idari yetki alanı kendi bünyelerinde kurulan uzlaşma komisyonlarının da sınırını belirlemektedir. Dolayısıyla mahalli uzlaşma komisyonlarının yer itibariyle uzlaşma yapma yetkileri, belirli bir coğrafi alan ile sınırlıdır.[720] Kuruldukları il, ilçe ve belediyelerin coğrafi sınırları dışında kalan ya da bu sınırlar içinde olan ancak diğer uzlaşma komisyonlarının yetkisine giren konularda, yetkili vergi dairelerinin tarh ettikleri vergi borçlarıyla ilgili olarak kendilerine gelen uzlaşma taleplerini inceleme yetkileri yoktur. Merkezi uzlaşma komisyonları için ise böyle bir sınırlama getirilmemiştir.

Buna ek olarak VUK'nun uzlaşma hükümleri ile ilgili Ek 1 inci maddesine ve bu kanuna dayanılarak çıkartılmış olan Uzlaşma Yönetmeliğine göre, VUK

---

[717] Gös. yer

[718] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.70

[719] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1; Uzlaşma Yönetmeliği, m.5

[720] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.73

kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilip tebliğ edilmiş olan vergi ziyaı cezalarıyla ilgili (genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK'nun 344. Maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulması öngörülen uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarının belirlenmesi konusunda "*Maliye Bakanlığı*" yetkili kılınmıştır. Bu yetki çerçevesinde, hangi miktardaki verginin hangi komisyonun yetki alanına girdiği Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler aracılığıyla belirlenmektedir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için ise bu yetki İçişleri Bakanlığına verilmiştir.[721]

Bu kapsamda Bakanlık, yayımlamış olduğu 352, 356, 360, 372 ve 393 sıra numaralı genel tebliğler ile uzlaşma komisyonlarının miktar bakımından yetki sınırlarını belirlemiştir. Ancak burada Maliye Bakanlığınca belirlenen miktarların vergi, resim ve harçlara ilişkin olduğuna dikkat etmek gerekir. Nitekim uzlaşılabilecek vergi ziyaı cezasına ilişkin Bakanlığa herhangi bir üst limit belirleme yetkisi verilmediğinden, uzlaşma komisyonları kesilmiş olan vergi ziyaı cezaları hakkında herhangi bir miktar sınırlamasına tabi olmaksızın uzlaşmaya varabilmektedir.[722] Ayrıca, mükellefler tarafından yalnızca vergi ziyaı cezasına ilişkin uzlaşma talep edilmesi halinde ise yetkili uzlaşma komisyonunun belirlenmesi için kesilen cezaya dayanak teşkil eden vergi aslı miktarına bakılması gerekmektedir. Bu nedenle, vergi aslı miktarı hangi komisyonun yetki sınırı içinde kalıyor ise kesilen vergi ziyaı cezası hakkında yapılan uzlaşma başvurusu da o komisyonda görüşülmektedir.[723] Öte yandan birden fazla bulunan vergi veya ceza ihbarnamelerine ilişkin yetki sınırı belirlenirken en yüksek vergi miktarını içeren

---

[721] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1; Uzlaşma Yönetmeliği, m.5

[722] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.73

[723] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları…*, (22.08.2015), s.26

ihbarname esas alınmaktadır. Bu yöntemle belirlenen uzlaşma komisyonunda diğer ihbarnameler de görüşülerek uzlaşmada birliğin sağlanması amaçlanmıştır.[724]

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına ilişkin olarak genel tebliğler aracılığıyla belirlenen miktarlar vergi dairesi başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerlere göre değişiklik göstermektedir. Buna göre ilk olarak vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını, daha sonra ise vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını inceleyeceğiz.

(a) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Yetki Sınırları

Tablo 25: TSUK'nın Yetki Sınırları (VDB Kurulmayan Yerlerde)

<table>
<tr><th colspan="3">Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları</th><th>Yetki Sınırı (TL)</th></tr>
<tr><td colspan="3">Merkezi Uzlaşma Komisyonu</td><td>3.000.001 ve üzeri</td></tr>
<tr><td colspan="3">Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu</td><td>3.000.000</td></tr>
<tr><td colspan="3">Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu</td><td>50.000</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları</td><td colspan="2">İl Merkezlerindeki</td><td>3.000</td></tr>
<tr><td rowspan="2">İlçelerde Yer Alan</td><td>Vergi Dairesi Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları</td><td>15.000</td></tr>
<tr><td>Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları</td><td>3.000</td></tr>
</table>

Kaynak: Maliye Bakanlığı 352, 356, 360, 372, 393 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

[724] Rızkullah Çetin, "Vergi Aslı ve Cezalarına Karşı Yapılan Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşmanın Özellikleri", *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül - Ekim 2012, s.214

352, 360, 372 ve 393 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre; **Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının** yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma başvuruları, kendisine tanınan limitler içinde kalmak şartıyla **Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu** tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonunun 50.000 TL olan yetki sınırını aşan uzlaşma başvuruları ise uzlaşma konusu yapılan vergi aslının miktarına göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu veya Merkezi Uzlaşma Komisyonunda görüşülmektedir. Buna göre Defterdarlık Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını aşan, 3.000.000 TL'ye kadar olan uzlaşma başvuruları **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu** tarafından; 3.000.000 TL üzerindeki uzlaşma başvuruları ise **Merkezi Uzlaşma Komisyonu** tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır.

Buna ek olarak, 352 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre; Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine girenler hariç olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadi işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvuruları, "herhangi bir miktara bağlı kalınmaksızın" **Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları** veya **Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonlarında** görüşülmektedir.

Miktar itibariyle Merkezi Uzlaşma Komisyonunun uzlaşma yapma yetkisi -*vergi dairesi başkanlığının kurulu olup olmadığına bakılmaksızın*- diğer uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin bittiği yerde başlamakta ve bu yetkinin herhangi bir üst limiti bulunmamaktadır.[725]

(b) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Yetki Sınırları

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 352 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları belirlenirken vergi dairesi başkanlığı bulunan illerimiz İstanbul ili ayrı olarak ele alınacak şekilde dört gruba ayrılmıştır.

---

[725] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.73

Tablo 26: Vergi Dairesi Başkanlığı Grupları

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

Kaynak: Maliye Bakanlığı 352 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Oluşturulan bu gruplandırma ile birlikte, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına konu edilebilecek vergi miktarı da aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Tablo 27: TSUK'nın Yetki Sınırları (VDB Kurulan Yerlerde)

<table>
<tr><th colspan="5">Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları</th><th>Yetki Sınırı (TL)</th></tr>
<tr><td colspan="5">Merkezi Uzlaşma Komisyonu</td><td>3.000.001 ve üzeri</td></tr>
<tr><td colspan="5">Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu</td><td>3.000.000</td></tr>
<tr><td rowspan="6">Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları</td><td colspan="4">Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı</td><td>2.000.000</td></tr>
<tr><td colspan="4">İstanbul</td><td>900.000</td></tr>
<tr><td colspan="4">I. Grup İller</td><td>750.000</td></tr>
<tr><td colspan="4">II. Grup İller</td><td>600.000</td></tr>
<tr><td colspan="4">III. Grup İller</td><td>450.000</td></tr>
<tr><td colspan="4">IV. Grup İller</td><td>300.000</td></tr>
<tr><td rowspan="13">Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları</td><td rowspan="5">İl Merkezlerinde Yer Alan*1</td><td rowspan="5">Vergi Dairesi Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları</td><td>İstanbul</td><td>35.000</td></tr>
<tr><td>I. Grup İller</td><td>12.500</td></tr>
<tr><td>II. Grup İller</td><td>7.500</td></tr>
<tr><td>III. Grup İller</td><td>5.000</td></tr>
<tr><td>IV. Grup İller</td><td>3.000</td></tr>
<tr><td rowspan="8">İlçelerde Yer Alan</td><td rowspan="4">Vergi Dairesi Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları</td><td>İstanbul</td><td>35.000</td></tr>
<tr><td>I. Grup İller</td><td>30.000</td></tr>
<tr><td>II. Grup İller</td><td>25.000</td></tr>
<tr><td>III. Grup İller</td><td>20.000</td></tr>
<tr><td>IV. Grup İller</td><td>15.000</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları</td><td>I. Grup İller</td><td>6.000</td></tr>
<tr><td>II. Grup İller</td><td>5.000</td></tr>
<tr><td>III. Grup İller</td><td>4.000</td></tr>
<tr><td>IV. Grup İller</td><td>3.000</td></tr>
</table>

Kaynak: Maliye Bakanlığı 352, 356, 360, 372, 393 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*1: Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllerde Büyükşehir Mücavir Alan Sınırları İçinde

352, 356, 360, 372 ve 393 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre; vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde **Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının** yetki sınırlarını aşan uzlaşma başvuruları, kendilerine tanınan limitler içinde kalmak şartıyla **Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu** tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun tabloda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma başvuruları ise uzlaşma konusu yapılan vergi aslının miktarına göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu veya Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilmektedir. Buna göre, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını aşan, 3.000.000 TL'ye kadar olan uzlaşma başvuruları **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu** tarafından; 3.000.000 TL üzerindeki uzlaşma başvuruları ise **Merkezi Uzlaşma Komisyonu** tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır. [726]

Buna ek olarak, 372 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre; büyük mükellefler olarak tabir edilen, toplam vergi tahsilâtının büyük bir parçasını oluşturan ve ekonomide önemli bir payı olan mükelleflerin tabi olduğu Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde kurulan **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun** yetki sınırı ise 2.000.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma başvuruları incelenip sonuçlandırılmak üzere Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilmektedir.

d. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın İşleyiş Süreci

(1) Uzlaşma Talebi

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, tarhiyat öncesi uzlaşmanın aksine Yönetmelik gereği uzlaşma komisyonlarının vergi idaresi ile mükellefi re'sen uzlaşmaya davet etme yetkileri bulunmamaktadır. Bu yüzden uzlaşma komisyonlarının yetkilerine

[726] Maliye Bakanlığı 352, 372 ve 393 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

giren vergi ve cezalarla ilgili olarak tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin yapılabilmesi için mükelleflerin buna ilişkin bir talepte bulunması gerekmektedir.[727]

Bu kapsamda, tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanmak için vergi veya ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması gerekir. Uzlaşma başvurusunun buna ilişkin yazılan bir dilekçe ya da dilekçe yerine geçen uzlaşma talep formları[728] aracılığıyla yazılı olarak yapılması ve bu başvurunun daha önce de belirttiğimiz uzlaşmaya başvurabilme nedenlerinden en az birine dayandırılması gerekmektedir. Başvuru bizzat kendisine ihbarname gönderilen mükellef tarafından yapılabileceği gibi, resmi vekâletnameye dayanarak bu kimsenin vekili vasıtasıyla da yapılabilmektedir. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bu yetki kanuni temsilcilerine aittir. Uzlaşma başvurularına ait dilekçe, yetkili vergi dairesine veya yetkili uzlaşma komisyonunun ilgili sekreterlik birimine verilir.[729]

Uzlaşma dilekçesinde ise asgari olarak şu bilgiler yer almaktadır:

- Uzlaşma talebinde bulunanın adı, soyadı, unvanı, adresi ve iletişim bilgileri
- Başvuru vekil/kanuni temsilci tarafından yapılıyorsa bu kişinin adı, soyadı, vekâletname tarih ve numarası
- Vergi ve ceza ihbarnamesinin düzenlenme ve tebliğ tarihi, cilt ve sıra numaraları
- Uzlaşmaya konu edilecek vergi ve cezanın dönemi, nev'i, miktarı
- Talep yazısı
- Tarih ve imza[730]

---

[727] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.75

[728] ***Bu formlara Vergi Dairelerinden ulaşılabileceği gibi Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmi internet sitesi olan "www.gib.gov.tr"den de ulaşılabilir.*** (bkz.: İbrahim Ercan vd., *a.g.e.*, s.139)

[729] Uzlaşma Yönetmeliği, m.7, m.9; İbrahim Ercan vd., *a.g.e.*, s.139

[730] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Uzlaşma Talebi Dilekçesi*, http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/dilekcematik/uzlasma-talebi-dilekcesi, (30.08.2016)

(2) Ön İncelemenin Yapılması ve Uzlaşma Gününün Tespiti

(a) Ön İncelemenin Yapılması

Uzlaşma talepleri komisyona intikal ettirilmeden önce komisyonların ilgili sekretarya birimi tarafından "talebin usulüne uygun ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı" açısından incelenir.[731] Bu inceleme neticesinde, uzlaşma başvurusunun "*kanuni sürelerin dışında*" veya "*talepte bulunmaya yetkili olmayan kişiler tarafından*" yapıldığının tespiti halinde **uzlaşma talebi reddedilir**. Uzlaşma talebinin şekil ve usul yönünden reddedilmesi halinde, 30 gün olan dava açma süresinin geçirilmemiş olması ve ret yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması şartıyla, uzlaşma başvurusu konu edilen vergi veya cezalara karşı yargı yoluna gidilebileceği gibi ilgili vergi cezası için cezalarda indirim müessesesinden de yararlanabilmektedir. Mükellefler ayrıca, 30 günlük dava açma süresinin geçirilmemiş olması ve ret yazısının kendilerine tebliğ edilmiş olması şartıyla, ret sebebi olan aykırılığı gidererek yeniden uzlaşma başvurusunda da bulunabilmektedirler. Bunun dışında uzlaşma başvurusunun "*komisyonun yetkisi dışında*" olduğunun tespit edilmesi halinde ise söz konusu talep ilgili birim tarafından **yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmektedir.**[732]

Süresi içinde yapılan uzlaşma başvurusu, tarh edilmiş olan verginin tahakkukunu önlediği gibi, "*uzlaşma görüşmelerinin sonuçları*" başlığında da anlatacağımız üzere, yargı yoluna başvurma süresinin de uzaması sonucunu doğurmaktadır.[733]

Öte yandan, uzlaşma talebine ilişkin olarak yapılan ön incelemenin ardından şekle aykırılık veya süre aşımı nedenleriyle verilen ret kararları, uzlaşma komisyonlarının tek taraflı olarak aldığı, hukuk düzeninde değişiklik yaratan, kamu gücüne dayalı, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemlerdir. Dolayısıyla bu işlemler

---

[731] Uzlaşma Yönetmeliği, m.10

[732] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma…*, (21.08.2015), s.19; Uzlaşma Yönetmeliği, m.10

[733] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.79

de diğer idari işlemler gibi iptal davasına konusu edilebilmektedir. Ancak bu davanın açılması tarh edilen vergi ve cezanın tahsilini kendiliğinden durdurmamaktadır.[734]

(b) Uzlaşma Gününün Tespiti

Uzlaşma başvurusunun süresi ve usulüne uygun bir şekilde, yetkili uzlaşma komisyonuna yapıldığının tespiti halinde ilgili komisyon sekretaryası tarafından görüşmenin yapılacağı yer, tarih ve saati ile görüşmelere bizzat veya vekili aracılığıyla katılması hususlarını içeren bir davet yazısı düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir. Bu bildirim uzlaşma tarihinden en az 15 gün önce yapılmak zorundadır.[735] Mükellefin istemesi halinde ise 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir gün de uzlaşma tarihi olarak belirlenebilmektedir.[736]

Uzlaşma komisyonları görüşmeler sırasında vergi idaresini temsil etmelerine karşın, uzlaşma taleplerinin ön incelemeye tabi tutulması aşamasında vergi idaresinden bağımsız bir idare gibi davrandıklarından takdir komisyonlarına benzer bir nitelik göstermektedirler. Diğer bir ifadeyle uzlaşma komisyonunun inceleme yetkisini kullanması sırasında, idari işlem yapma yetkisine sahip diğer kamu idarelerinden herhangi bir farkı yoktur. Bu yetki VUK'nun verdiği yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan Uzlaşma Yönetmeliği hükmüyle sadece uzlaşma komisyonuna tanınmıştır.[737]

(3) Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması

Uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı komisyonlar, belirlenen yer, tarih ve saatte üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır. Herhangi bir nedenle görüşmelere katılamayan üyelerin yerine ise bu kişilere vekâlet edenler görev alırlar. Mükellefin de komisyona katılması ile uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef bu

---

[734] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.75, 83

[735] ***Bu kurala uyulmaması, işlemin yargı tarafından iptal edilmesine yol açmaktadır.*** (bkz.: Ernst&Young, *a.g.e.*, s.233)

[736] Uzlaşma Yönetmeliği, m.10

[737] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.73, 75

görüşmelere bizzat kendisi katılabileceği gibi kendisi yerine vekili ya da kanuni temsilcisi de katılabilmektedir. Mükellefler uzlaşma görüşmeleri sırasında ayrıca, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilciyi ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu veya Avukatlık Kanununa göre yetki verilen bir avukatı gözlemci olarak yanlarında bulundurma hakkına da sahiptir.[738]

Belirlenen uzlaşma tarihi bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma görüşmelerinin belirlenen günde sonuçlandırılamaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde ise yeni bir uzlaşma tarihi belirlenerek mükellefe bildirilir.[739] Yapılacak olan görüşmeler ne şekilde sonuçlanırsa sonuçlansın, durum tutanakla tespit altına alınarak tutanağın bir örneği de mükellefe teslim edilmelidir.

Buna ek olarak, uzlaşma talebinden önce aynı vergi veya cezaya ilişkin bir dava açılmış ise bu dava, uzlaşma işlemi sonuçlanıncaya kadar vergi mahkemeleri tarafından incelenmez. Davanın herhangi bir sebeple incelenmesi ve karara bağlanması durumunda ise alınan kararlar taraflar açısından hükümsüz sayılır.[740]

(a) Kısmi Uzlaşma Talep Edilmesi

Uzlaşma başvurusu, ihbarnamede belirtilen vergi veya cezanın tamamı için yapılır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi, vergi veya cezaya muhatap olan mükellefler uzlaşma görüşmeleri sırasında **uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibari ile bölünebildiği durumlarda** toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmına ilişkin olarak kısmi uzlaşma talebinde de bulunabilirler.[741]

---

[738] Uzlaşma Yönetmeliği, m.6; İbrahim Ercan vd., *a.g.e.,* s.131; Nurettin Bilici, *a.g.e.*, 31. Baskı, s.154-155

[739] Uzlaşma Yönetmeliği, m.11

[740] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7; Uzlaşma Yönetmeliği, m.13

[741] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1; Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları…,* (22.08.2015), s.20

e. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Uzlaşma müessesesi gerek mükellef açısından gerekse vergi idaresi açısından vergi borcunun kesinliği, dava açma hakkı, cezalarda indirim hakkı, vergi borcunun ödenmesi gibi birçok hususta önemli sonuçlar doğurmaktadır. Ancak bu sonuçlar uzlaşmanın sağlanması, sağlanamaması veya temin edilememesine göre farklılıklar göstermektedir. Bu kapsamda ilk olarak uzlaşmanın sağlanması durumunu ve sonuçlarını inceleyerek daha sonra uzlaşmanın sağlanamaması ve temin edilememesi durumlarını ve getirdiği sonuçları sırasıyla inceleyeceğiz.

(1) Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması)

Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmaya konu edilen vergi aslı ve cezasının tahakkuk edecek miktarları üzerinde taraflar arasında anlaşmaya varılması halinde uzlaşma sağlanmış olur. Bu durumda komisyon tarafından üç nüsha halinde düzenlenen tutanak ile durum kayıt altına alır. Bu tutanağın üç nüshası da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef (ya da vekiline/kanuni temsilcisi) tarafından imzalanır. Tutanağın bir nüshası mükellefe (ya da vekiline/kanuni temsilcisine) komisyonda derhal verilirken[742] bir nüshası da gerekli işlemler yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Gönderilen bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Tutanağın son nüshası ise uzlaşma komisyonunda oluşturulan dosyada saklanır.[743]

(a) Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları

Karşılıklı irade uyumu anlamına gelen uzlaşma sağlandıktan sonra tarafların tek taraflı olarak uzlaşmadan vazgeçmesi veya uzlaşmanın iptaline karar vermesi hukuken mümkün değildir.[744] Ayrıca uzlaşma sonucunda düzenlenen tutanakların hukuki açıdan sonuç doğurabilmesi için, vergi dairesinin veya herhangi bir makamın onayına da gerek yoktur. Dolayısıyla görüşmeler sonucunda düzenlenen tutanaklar

---

[742] ***Tutanağın alt kısmına tutanağın bir nüshasının .../.../... tarihinde uzlaşma komisyonunda alındığına dair bir ibare eklenerek yükümlünün veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.*** (bkz.: Uzlaşma Yönetmeliği, m.10)

[743] Uzlaşma Yönetmeliği, m.10

[744] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.227

kesin olup, taraflar açısından bağlayıcı niteliktedir.[745] Bu nedenle, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan konular hakkında dava açılamadığı gibi hiçbir makama şikâyette de bulunulamaz. Buna ek olarak, üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında cezalarda indirim hükümlerinden yararlanılması da kanunen mümkün değildir.[746] Ancak uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma başvurusundan vazgeçildiğinin bildirilmesi halinde ise, kesilen cezalar hakkında cezalarda indirim hükümlerinden yararlanma hakkı saklı tutulmuştur.[747]

Kendisine hem vergi tarhiyatı yapılan hem de ceza kesilen mükellefler tarafından, bunlardan yalnızca ceza hakkında uzlaşmaya gidilmiş olması ve uzlaşılması halinde, uzlaşılan ceza miktarına karşı dava açma hakkı olmadığı gibi uzlaşmaya gitmediği vergi aslına karşı da dava açma hakkı yoktur. Ancak kısmi uzlaşma talep edilmesinin mümkün olduğu dikkate alındığında, sadece vergi ya da ceza hakkında uzlaşma talep eden mükelleflerin uzlaşma talep etmediği vergi ya da ceza hakkında dava açmasına ise hukuken herhangi bir engel bulunmamaktadır.[748]

Bunun yanı sıra mükellefler tarafından uzlaşma talebinden önce aynı vergi ve ceza için dava açılmış olması halinde, uzlaşmaya varıldığı hususu vergi dairesince ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır. Davanın herhangi bir sebeple incelenmesi ve karara bağlanması durumunda ise alınan kararlar taraflar açısından hükümsüz sayılır.[749]

(b) Vergi Borcunun Ödenmesi

Uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşma öncesinde tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar, uzlaşılan şartlara göre yeniden düzeltilir.[750] Diğer bir ifadeyle, tarh

---

[745] Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.64-65

[746] Uzlaşma Yönetmeliği, m.12, m.14

[747] Uzlaşma Yönetmeliği, m.14

[748] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7; Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.79-81

[749] Uzlaşma Yönetmeliği, m.13; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7

[750] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.227

edilmekle birlikte ödenmesi gerekli duruma gelmemiş vergi veya cezalar komisyonun vazgeçtiği miktarda sona ermiş olur.[751]

Uzlaşmanın sağlanması halinde komisyon tarafından düzenlenerek mükelleflere verilen uzlaşma tutanakları ise aynı zamanda birer tebliğ ve tahakkuk fişi niteliğinde olduğundan vergi dairesi tarafından uzlaşılan vergi ve cezalar için ayrıca ihbarname düzenlenmez.[752] Bu kapsamda üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar, uzlaşma tutanağının *vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmiş olması halinde* kanuni ödeme zamanlarında, *ödeme zamanlarının kısmen veya tamamen geçmesinden sonra ilgiliye tebliğ edilmiş olması halinde* ise tutanağın tebliği tarihinden başlayarak *bir ay içinde* ödenir.[753]

Bunun yanı sıra, üzerinde uzlaşılan miktarlara ek olarak uzlaşmaya konu edilen verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uzlaşılan vergi aslı miktarı üzerinden aylık %1,40 oranında ***gecikme faizi*** hesaplanarak uygulanır. Gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmamakta, hesaplamalar aylık olarak yapılmaktadır .[754] [755] Ancak bu hesaplama işlemi uzlaşma tutanağının imzalandığı anda değil, tutanağın gönderildiği vergi dairesi tarafından yapılır.[756] Hesaplanan gecikme faizi de vergi aslı ve cezalarıyla birlikte aynı süre içinde ödenir.[757]

Uzlaşma sağlanması halinde üzerinde uzlaşılan vergi veya cezalar kamu alacağı olarak kesinlik kazanmaktadır. Bu çerçevede AATUHK'a göre vadesinde

---

[751] Yako Gökay, *a.g.e.,* s.73

[752] Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.,* Ocak 2010, s.227

[753] Uzlaşma Yönetmeliği, m.15

[754] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112

[755] ***"İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup dönemi geçmiş geçici verginin de bulunması ve bu tarhiyata karşı uzlaşma talep edilmesi halinde, uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına yer verilip verilmeyeceği ile uzlaşmanın vaki olması sonucu bu vergi için gecikme faizi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda farklı uygulamaların yapıldığı tespit edilmiş olunması nedeniyle, uzlaşmanın vaki olması sonucu düzenlenen uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına da yer verilecek, uzlaşılan tutarlar uzlaşma tutanaklarına yazılacak ve uzlaşılan tutar için mahsup dönemine kadar gecikme faizi hesaplanacaktır."*** (bkz.: Maliye Bakanlığı 352 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

[756] Nazlı Gaye Alpaslan, *a.g.m.*

[757] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112

ödenmeyen kamu alacaklarına gecikme zammı hesaplanması ve cebren tahsil yoluna başvurulması gerektiği için üzerinde uzlaşma sağlanmış olan vergi veya cezalar ödenmese de uzlaşma geçerliliğini korumaya devam etmektedir. Gecikme zammı ödemenin geciktiği her ay için, ay kesirleri dikkate alınıp günlük olarak hesaplanmaktadır. Vadesinde ödenmemiş olan vergi ziyaı cezası için gecikme zammı uygulanırken, diğer cezalarda ise uygulanmamaktadır.[758]

Örneğin, KJG Ltd. Şti.'nin 2013 yılı hesap dönemine ilişkin olarak düzenlenmiş olan Kurumlar Vergisi inceleme raporu gereği yapılmak üzere 25.08.2016 tarihinde vergi dairesine gönderilmiştir. İnceleme raporunda öngörülen tutarlara karşı daha önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmediğinden dolayı vergi dairesi tarafından ilgili rapor üzerinden 50.000 TL tutarında vergi tarhiyatı yapılarak 50.000 TL tutarında da vergi ziyaı cezası kesilmiştir. Buna ilişkin olarak düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesi ise 30.08.2016 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Mükellef bu vergi cezalara karşı 15.09.2016 tarihinde tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmuş ve 18.10.2016 tarihinde gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonucunda 48.000 TL vergi aslı, 10.000 TL vergi cezası üzerinde uzlaşma sağlanarak uzlaşma tutanağı imzalanmıştır. Uzlaşılan miktarlara ek olarak ilgili verginin normal vade tarihi olan 30.04.2014 tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih olan 18.10.2016 tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizi uygulanması gerekmektedir. Ancak gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmadığından hesaplama işlemi 2016 yılının Ekim ayı hariç tutulacak şekilde (8) + (12) + (9) = 29 ay üzerinden yapılacaktır. Buna göre, uzlaşılan vergi aslı miktarı üzerinden (48.000) x (29) x (%1,40) = 19.488 TL olarak hesaplanan gecikme faizinin uzlaşılan vergi ve cezalarla birlikte uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih olan 18.10.2016 tarihinden itibaren 30 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan ödenecek olan tutar ise (48.000) + (10.000) + (19.488) = 77.488 TL olacaktır. Mükellef tarafından süresi içinde ödeme yapılmadığı takdirde ise 6183 sayılı AATUHK hükümleri uygulanacaktır.

---

[758] 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun, m.51;Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.68; Doğan Şenyüz vd., *a.g.e.*, Ocak 2010, s.227

(2) Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması)

Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmaya konu edilen vergi aslı ve cezasının tahakkuk edecek miktarları üzerinde taraflar arasında anlaşmaya varılamaması yani diğer bir ifadeyle komisyonun teklifinin mükellef tarafından kabul edilmemesi halinde uzlaşma sağlanamamış olur. Bu durumda komisyon tarafından bir tutanak düzenlenerek komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef (ya da vekili/kanuni temsilcisi) tarafından imzalanır.[759]

(a) Uzlaşma Sağlanamamasının Sonuçları

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde düzenlenecek olan tutanağa komisyonun teklif ettiği son miktar da yazılır. Mükellef tarafından dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar bu teklifin kabul edilmesi halinde bu tarih itibariyle uzlaşma sağlanmış sayılır ve buna göre işlem yapılır.[760] Buna karşın mükellef, kendisine teklif edilen bu miktarı kabul etmediğini beyan eder ve imzalar ise uzlaşmanın sağlanamadığı kesinleşir.[761]

Komisyonun son teklifini de kabul etmeyen mükellef, uzlaşmanın sağlanamadığına dair düzenlenen tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi olan 30 gün içinde, tarh edilen vergi aslı ve buna ilişkin olarak kesilen vergi cezasına karşı yetkili vergi mahkemesinde dava açabilmektedir.[762] Ancak burada, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması halinde dava açma süresi olarak *vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihi* esas alınırken tarhiyat sonrası uzlaşmada ise bu süre için *uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinin* esas alındığına dikkat etmek gerekir. Bu kapsamda uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinde, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edildiği tarihte başlayan ve 30 gün olan dava açma süresi sona ermiş veya 15 günden az kalmış ise tutanağın tebliği tarihinden itibaren bu süre

---

[759] Uzlaşma Yönetmeliği, m.10
[760] Uzlaşma Yönetmeliği, m.10; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7
[761] Şükrü Kızılot vd., *a.g.e.*, s.149; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1
[762] Uzlaşma Yönetmeliği, m.13; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7

15 gün daha uzar.[763] Buna karşın, 30 gün olan dava açma süresinden geriye 15 günden fazla kalmış ise bu süre mükellefin mahkemeye başvurma süresi olarak kabul edilmiştir. Buna ek olarak, 15 günlük ek dava açma süresinin çalışmaya ara vermeye denk gelmesi halinde ise Danıştay Kararına göre, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen günden itibaren dava açma süresi 7 gün daha uzamaktadır. Bu sayede dava açma süresi bitmiş olsa dahi verilen ek süre ile mükelleflere yeniden dava açma imkânı sağlanmaktadır.[764]

Eğer mükellefler tarafından uzlaşma talebinden önce aynı vergi veya cezaya ilişkin bir dava açılmış ise bu dava, uzlaşma görüşmeleri sonuçlanıncaya kadar vergi mahkemeleri tarafından incelenmez. Davanın herhangi bir sebeple incelenmesi ve karara bağlanması durumunda ise alınan kararlar taraflar açısından hükümsüz sayılır. Buna göre, yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşmanın sağlanamaması halinde vergi dairesi tarafından ilgili vergi mahkemesine gerekli bildirim yapılarak durdurulmuş olan davanın görülmesine devam edilir.[765]

Öte yandan mükellefler, dava açma süresi içinde yargıya başvurmak yerine uzlaşmaya konu edilen vergi cezası için cezalarda indirim hükümlerinden de yararlanılabilmektedir. Ancak her ikisinden de aynı anda yararlanılması kanunen mümkün değildir.[766]

---

[763] ***Örneğin, 1 Nisan'da tebliğ edilen tarh işlemine karşı, 15 Nisan'da uzlaşmaya gidilmiş ve 25 Nisan'da uzlaşma sağlanamadığına ilişkin tutanak tebliğ edilmiştir. Bu durumda 31 Nisan tarihinde bitecek olan dava açma süresinden geriye 6 gün kaldığı için dava açma süresi 25 Nisan'dan itibaren 15 gün olarak uzar. Buna karşın tarh işlemine karşı 5 Nisan'da uzlaşmaya gidilmesi ve 10 Nisan'da uzlaşma sağlanamadığına ilişkin tutanağın tebliğ edilmesi halinde dava açma süresinden geriye 21 gün kaldığı için kalan bu süre yükümlü için dava açma süresi olarak kabul edilmektedir.***

[764] Uzlaşma Yönetmeliği, m.13; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7; Vefa Hatipoğlu, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:28, Nisan 2006, s.165-168

[765] Uzlaşma Yönetmeliği, m.13

[766] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma…*, (21.08.2015), s.23

Tüm bunlara ek olarak yapılan görüşmeler sonucunda taraflar arasında uzlaşmanın sağlanamaması halinde aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde de bulunulamamaktadır.[767]

(b) Vergi Borcunun Ödenmesi

Uzlaşma başvurusuna konu edilen ve üzerinde uzlaşılamayan vergi aslı ve cezasına ilişkin dava açılmamış ise ilgili vergi borcu dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde ödenir. Ancak bu borca karşı uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi içinde dava açılmış ise dava konusu edilen borca ilişkin tahsil işlemleri mahkemenin sonuçlanmasına kadar durdurulur.[768] Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla tahsili durdurulan vergi borcunun, mahkeme tarafından verilen karara göre vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ödenmesi gerekmektedir.[769]

Ayrıca 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 ise ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için aylık %1,40 oranında ***gecikme faizi*** hesaplanarak uygulanır. Gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmamakta, hesaplamalar aylık olarak yapılmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi de vergi aslı ve cezalarıyla birlikte aynı süre içinde ödenir.[770]

---

[767] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.1

[768] ***Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.*** (bkz.: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112)

[769] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112, m.368, Ek m.8; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.27

[770] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112

(3) Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşmaya davet yazısının kişinin bilinen en son adresine tebliğ edilememesi, mükellefin bildirilen yer ve tarihte uzlaşma görüşmelerine katılmaması veya uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde ***uzlaşma temin edilememiş*** sayılır.[771]

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin kararlar komisyonların tek taraflı irade beyanlarını yansıtmaktadır. Bu durumda komisyon tarafından uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin üç nüsha tutanak düzenlenir. Uzlaşma görüşmesine katılmış ise tutanağın bir nüshası mükellefe (ya da vekiline/kanuni temsilcisine) derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlemler yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşturulan dosyada saklanır. Mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılmamış olması veya tutanağı almaktan kaçınması halinde tutanağın bir örneği dosyasında kalmak üzere diğer iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.[772]

(a) Uzlaşmanın Temin Edilememesinin Sonuçları

Daha önce tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesinde de anlattığımız üzere, mevzuatta açıkça bir hüküm bulunmamasına karşın tarhiyat sonrası uzlaşmanın temin edilememesi halinde de mükellefler, uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezalar hakkında dava açabileceği gibi cezalarda indirim hükümlerinden de yararlanabilirler. Çünkü uzlaşmanın temin edilememesinin mükellefin bu hakları üzerinde olumsuz bir etkisi bulunmamaktadır. Bu durumda uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihte, daha önce kendisine gönderilmiş olan vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğinden itibaren başlamış olan dava açma süresinden geriye 15 günden fazla kalmış ise kalan bu süre içerisinde mükellef tarafından yargı yoluna başvurularak vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Dava açma süresi bitmiş veya bu süreden geriye 15 günden az kalmış ise bu süre uzlaşma tutanağının tebliğ

[771] Uzlaşma Yönetmeliği, m.10
[772] Gös. yer

tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.[773] Buna ek olarak, 15 günlük ek dava açma süresinin çalışmaya ara vermeye denk gelmesi halinde ise Danıştay Kararına göre, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen günden itibaren dava açma süresi 7 gün daha uzamaktadır. Bu sayede dava açma süresi bitmiş olsa dahi verilen ek süre ile mükellefe yeniden dava açma imkânı sağlanmaktadır.[774]

Eğer mükellefler tarafından, uzlaşma talebinden önce aynı vergi ve ceza için dava açılmış ise bu dava, uzlaşma görüşmeleri sonuca bağlanmadan önce vergi mahkemesi tarafından incelenemez. Herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Buna göre, yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşmanın temin edilememesi halinde vergi dairesi tarafından ilgili vergi mahkemesine gerekli bildirim yapılır. Bu sayede durdurulmuş olan davanın görülmesine devam edilir.[775]

Öte yandan, dava açma süresi içinde yargıya başvurmak yerine uzlaşmaya konu edilen vergi cezası için cezalarda indirim hükümlerinden de yararlanılabilmektedir. Ancak her ikisinden de aynı anda yararlanılması kanunen mümkün değildir.[776] Ayrıca uzlaşmanın temin edilememesi durumunda aynı vergi ve ceza hakkında yeniden uzlaşma başvurusunda da bulunulamamaktadır. [777]

(b) Vergi Borcunun Ödenmesi

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda uzlaşmaya konu edilen vergi aslı ve cezasına ilişkin dava açılmamış ise ilgili vergi borcu dava açma süresinin bitiminden itibaren 30 gün içinde ödenir. Ancak bu borca ilişkin dava açılması durumunda, dava konusu edilen borca ilişkin tahsil işlemleri mahkemenin sonuçlanmasına kadar durdurulur. Tahsili durdurulan vergi borcu ise davanın

---

[773] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 23.10.1986, E. 1986/2, K. 1986/2, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 19333, 6.1.1987; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7

[774] Uzlaşma Yönetmeliği, m.13; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek m.7; Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)…*, s.67; Vefa Hatipoğlu, *a.g.m.*, s.165-168

[775] Uzlaşma Yönetmeliği, m.13

[776] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma…*, (21.08.2015), s.23

[777] Uzlaşma Yönetmeliği, m.10

sonuçlanmasıyla birlikte vergi dairesi tarafından düzenlenecek olan ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Her iki durumda da, uzlaşmanın sağlanamamasında olduğu gibi, ilgili vergi aslı miktarı üzerinden VUK'nun 112. Maddesi hükümlerine göre aylık %1,40 oranında ***gecikme faizi*** hesaplanarak uygulanır. Gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmamakta, hesaplamalar aylık olarak yapılmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi de vergi aslı ve cezalarıyla birlikte aynı süre içinde ödenir.[778]

C. UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ

Çalışmamız kapsamında buraya kadar uzlaşma müessesesine ilişkin genel bilgilere yer vererek, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma yollarına ilişkin incelemelerde bulunduk. Bu doğrultuda aşağıda, daha önce incelemiş olduğumuz tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müesseselerinin daha iyi anlaşılması ve araştırmamız kapsamında yapacağımız değerlendirmelerin daha objektif olması açısından uzlaşma müessesesine ilişkin bazı istatistikî verilere yer verilmiştir.

İncelemeler uzlaşma görüşmelerinin gerçekleştirildiği tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ile tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına ilişkin olarak yapılacaktır. İnceleme kapsamındaki veriler ise Türkiye genelindeki tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçları ile Türkiye geneli başta olmak üzere Edirne ili ve bazı illerimizdeki tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvurularının sonuçları ve bu başvurular neticesinde gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarından oluşmaktadır. Buna göre, ilk olarak tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma istatistikleri incelenecek olup, bu istatistiklerden elde edilen sonuçlar ilgili gruplar halinde karşılaştırılacaktır.

[778] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.112, m.368, Ek m.8; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.27

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstatistikleri

Bilindiği üzere, tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna, vergi incelemelerine dayanılarak tespit edilen matrahlar üzerinden vergi dairesince tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalarla ilgili olarak, henüz söz konusu vergiler tarh edilmeden ve cezalar kesilmeden önce başvurabilmektedir. Yapılacak olan tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri ise vergi incelemesinin vergi müfettişlerince ya da incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılmış olmasına göre oluşturulacak olan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilmektedir. Ancak daha önce de belirttiğimiz üzere, vergi inceleme görevi vergi müfettişleri için asli bir görev niteliğinde iken, VUK'nda bahsi geçen diğer denetim kadroları açısından ise gerektiğinde kullanılacak bir yetki niteliğindedir. Bu nedenle yapacağımız değerlendirmelerde, diğer denetim memurlarınca yapılan istisnai incelemelerden ziyade, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemelerine ilişkin olarak oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının verileri dikkate alınmıştır.

Bu kapsamda aşağıda, vergi müfettişleri tarafından yürütülen vergi inceleme faaliyetleri sonucunda, tarhiyatı öngörülen vergi ve kesilmesi öngörülen ceza tutarlarına karşı gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma istatistikleri yer almaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca yayınlanan faaliyet raporlarından derlenen bu veriler Kurum tarafından yalnızca Türkiye Geneline ilişkin olarak 2012 yılından itibaren yayınlanmaya başlanmış olup il bazında gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları hakkında ise herhangi bir istatistikî veri yayınlanmamıştır. İlgili yerel birimlerden de bu veriler talep edilmesine karşın vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek gerekli bilgiler alınamamıştır. Öte yandan, Türkiye geneline ilişkin olarak yayınlanan veriler ise yapılan başvuruların sayısını ve bu başvuruların ne kadarında uzlaşma sağlandığını da içermemektedir. Bu bakımdan tarhiyat öncesi uzlaşma istatistikleri kapsamında yalnızca, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinin sonuçları incelenecektir.

a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Verileri

(1) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Tabloda 2012-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçları yer almaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi asıllarına vergi dairesi tarafından hesaplanacak olan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Tablo 28: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları
(TÖUK, 2012-2015)

Yıllar	TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI					
	Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
	İncelemeler Sonucunda Öngörülen	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İncelemeler Sonucunda Öngörülen	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2012	4.535.523.091	578.870.442	443.628.715 **(-%23)**	8.776.095.415	971.494.358	56.223.245 **(-%94)**
2013	8.561.313.250	860.357.318	725.155.936 **(-%16)**	19.086.884.477	1.498.935.120	90.813.677 **(-%94)**
2014	7.939.389.423	638.430.109	529.738.390 **(-%17)**	16.582.633.968	1.067.833.387	60.234.417 **(-%94)**
2015	9.803.999.983	1.103.763.758	973.203.569 **(-%12)**	18.843.082.627	1.926.019.997	138.749.157 **(-%93)**

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, son dört yıl boyunca Türkiye genelindeki tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde, her iki tutarın da artış ve azalış şeklinde dalgalı bir seyir izlediği görülürken, hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin ise 2015 yılında yapıldığı görülmektedir.

Öte yandan son dört yılda yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhiyatı öngörülen vergi tutarlarının 2012 yılında yaklaşık %13'ünün, 2013 yılında yaklaşık

%10'unun, 2014 yılında yaklaşık %8'inin, 2015 yılında ise yaklaşık %11'inin tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edildiği görülmektedir. Benzer şekilde son dört yılda yapılan vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi öngörülen ceza tutarlarının ise sırasıyla %11, % 8, %6, %10'unun tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edildiği görülmektedir. Ancak ne bu oranlar üzerinden ne de uzlaşmaya konu edilen tutarlar üzerinden tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularının arttığı ya da azaldığı yönünde bir yorum yapmak sağlıklı olmayacaktır. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularını da içerecek olan istatistiki çalışmaların uzlaşma müessesesinin daha kapsamlı bir şekilde değerlendirilebilmesi açısından gerekli olduğunu söyleyebiliriz.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde ise hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında yapılan en yüksek oranlı indirimlerin 2012 yılında gerçekleştiği görülmektedir. Bu indirimlerle vergi aslının yaklaşık %23'ünden, vergi cezasının ise yaklaşık %94'ünden yani tamamına yakınından vazgeçilmiştir. 2012 yılında vergi aslında yapılan indirim oranının takip eden yıllarda dalgalı bir seyir izlediği görülürken, vergi cezalarında yapılan indirim oranının ise son beş yıl boyunca %90 seviyesinin üzerinde olduğu ve hemen hemen aynı seviyelerde seyrettiği görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde, uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarları toplamında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %78, 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %95 oranında bir artış olduğu görülmektedir. 2015 yılında vergi aslında yapılan indirim oranında ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %5, 2012 yılına kıyasla yaklaşık %11 oranında bir azalma yaşandığı görülürken, vergi cezasında yapılan indirim oranında ise önceki yıllara kıyasla yaklaşık %1 oranında düşüş yaşandığı gözlemlenmektedir.

Son dört yılın toplamına baktığımızda ise uzlaşmaya konu edilen toplam 3.181.421.627 TL vergi aslının 509.695.017 TL kadarından yani yaklaşık %16'sından vazgeçildiği görülürken, uzlaşmaya konu edilen toplam 5.464.282.862 TL vergi cezasının ise 5.118.262.366 TL kadarından yani yaklaşık %94'ünden vazgeçildiği görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son dört yılın toplamına göre tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine konu edilen her 100 liralık vergi aslında 16

liralık, her 100 liralık vergi cezasında ise 94 liralık bir indirim yapıldığı görülmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına ilişkin olarak üzerinde durulması gereken bir diğer önemli husus da vergi cezalarına ilişkindir. Daha önce ilgili konu başlıklarında da belirttiğimiz üzere, tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi ziyaı cezasının yanında genel ve özel usulsüzlük cezaları da konu edilebiliyorken, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise yalnızca vergi ziyaı cezaları konu edilebilmektedir.

Bu kapsamda, çıkan sonuçlara göre son dört yılda tarhiyat öncesi uzlaşmaya giren cezaların yaklaşık %94'ünün indirildiğini ve bu cezaların kapsamına vergi ziyaı cezası ile birlikte genel ve özel usulsüzlük cezalarının da girdiğini düşündüğümüzde, mükellefler açısından tarhiyat öncesi uzlaşma yolunun, genel ve usulsüzlük cezalarının oluşturduğu ceza yükünden kurtulmak için avantajlı bir yol olduğunu söylemek mümkündür. Zira tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurmayan ve vergi dairesi tarafından gerekli tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin yapılmasının ardından tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuran mükellefler, kesilen cezalardan yalnızca vergi ziyaı cezasını uzlaşmaya konu edebilmektedirler.

Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurmak yerine, tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin yapılmasının ardından tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi vergi ziyaı cezaları ile genel ve özel usulsüzlük cezalarının da dahil olduğu cezalarda indirim müessesesine başvuran mükelleflerin, tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına kıyasla daha düşük oranda indirim elde edeceklerini söylemek de mümkündür. Zira uzlaşma müessesesinin aksine cezalarda indirim müessesesi kapsamında yapılacak indirimler kanunen belirlenmiş olup bu konuda herhangi bir pazarlık yapılması söz konusu değildir.

Benzer şekilde, vergi cezalarının neredeyse tamamına yakınının silindiği tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarını daha önce **Tablo 24** üzerinden incelediğimiz yargı istatistikleriyle de karşılaştırdığımızda, vergi cezalarına ilişkin dava açmak yerine tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvuran mükelleflerin cezaların oluşturduğu borç yükünden daha yüksek oranda kurtulacağını da söyleyebiliriz.

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstatistikleri

Bilindiği üzere, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna, daha önce tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmamış olmak koşuluyla, vergi idaresince doğrudan tespit edilen matrah veya matrah farkları üzerinden idari tarh yöntemlerine göre tarh edilmiş olan vergiler ve kesilmiş olan cezalara karşı başvurulabilmektedir. Yapılacak olan tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri ise tarhiyata yetkili olan vergi dairelerinin idari yetki alanları ile uzlaşmaya konu edilecek vergi aslı miktarlarına göre oluşturulacak olan tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilmektedir.

Buna göre, tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin incelenip sonuçlandırılması için Uzlaşma Yönetmeliğinin 6. maddesine göre kurulması öngörülen tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları şunlardır:

- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu,
- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu,
- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu
- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu,
- Merkezî Uzlaşma Komisyonu.

Bu kapsamda aşağıda, vergi idaresince doğrudan tespit edilen matrah veya matrah farkları üzerinden vergi daireleri tarafından idari tarh yöntemlerine göre tarh edilmiş olan vergiler ve kesilmiş olan cezalara karşı yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvuruları ile bu başvurular neticesinde ilgili uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin istatistikleri yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan faaliyet raporlarından derlenen bu veriler Kurum tarafından Türkiye Geneli ve illerimizi ayrı ayrı ele alacak şekilde yayınlanmıştır.

Buna göre ilk olarak, Merkezi Uzlaşma Komisyonu (MEUK), Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna (KUK) ait uzlaşma verilerini ayrı ayrı inceledikten sonra, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları, ve Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarına ait

uzlaşma verilerini ise "*mahalli uzlaşma komisyonları*" (MAUK) adı altında inceleyeceğiz.

a. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verileri

Bilindiği üzere, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu (3.000.000 TL) ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun (2.000.000 TL) yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri Merkezî Uzlaşma Komisyonu tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır. Merkezi Uzlaşma Komisyonunun miktar itibariyle uzlaşma yapma yetkisinin ise herhangi bir üst sınırı bulunmamaktadır. Bu nedenle, Merkezi Uzlaşma Komisyonunda uzlaşmaya konu edilen tutarlar diğer komisyonlara göre oldukça yüksek olduğundan, uzlaşma talep eden mükellefleri komisyonun yetki sınırı çerçevesinde büyük mükellef olarak değerlendireceğiz.

Bu kapsamda aşağıda, Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının sonuçlarını ve bu başvurular neticesinde gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarını sırasıyla inceleyeceğiz.

(1) Uzlaşma Başvurularının Sonuçları

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının sonuçları yer almaktadır.

Tablo 29: Uzlaşma Başvurularının Sonuçları
(MEUK, 2011-2015)

Yıllar	MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU			
	Dosya Sayısı			Uzlaşma Oranı
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşılamayan	
2011	37	27	10	**% 73**
2012	12	7	5	**% 58**
2013	14	4	10	**% 29**
2014	34	14	20	**% 41**
2015	22	16	6	**% 73**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan uzlaşma başvurularını incelediğimizde, yapılan 37 başvuruyla en yüksek başvuru sayısına ve bu başvuruların yaklaşık %73'ünde sağlanan uzlaşma ile en yüksek uzlaşma oranına 2011 yılında ulaşıldığı görülmektedir. Uzlaşma başvuruları 2012 yılında yaşanan bir yıllık düşünün ardından takip eden iki yıl boyunca yeniden artışa geçmiş olsa da 2015 yılında yeniden düşüş göstermiştir. Uzlaşma oranının ise 2012 ve 2013 yıllarında iki yıl boyunca ciddi bir düşüş yaşadığı ancak takip eden 2014 ve 2015 yıllarında ise benzer şekilde yüksek bir artış göstererek yeniden %73 seviyelerine ulaştığı gözlemlenmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşma başvurularında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %35, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %41 oranında bir düşüş yaşandığı görülmektedir. Uzlaşma oranlarına baktığımızda ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %32 oranında yüksek bir artış görülürken, 2011 yılına kıyasla ise neredeyse hiç değişim yaşanmadığı görülmektedir.

Son beş yılın toplamına baktığımızda ise yapılan toplam 119 başvurunun 68'inde uzlaşma sağlanarak yaklaşık %57 uzlaşma oranına ulaşıldığı görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son beş yılın toplamına göre Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan her 100 başvurudan 57'sinde uzlaşma sağlanmıştır.

(2) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Merkezi Uzlaşma Komisyonunda gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin sonuçları yer almaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi asıllarına vergi dairesi tarafından hesaplanacak olan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Tablo 30: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları
(MEUK, 2011-2015)

Yıllar	MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU					
	Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı
2011	806.732.861	54.634.706	**% 93**	1.116.580.833	270.000	**% 99**
2012	102.491.763	35.748.387	**% 65**	141.231.910	18.684.773	**% 87**
2013	78.348.091	10.183.607	**% 87**	111.038.800	1.100.000	**% 99**
2014	412.071.662	169.501.397	**% 59**	479.382.201	5.184.714	**% 99**
2015	1.278.100.994	403.600.579	**% 68**	1.477.852.281	6.993.907	**% 99**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Merkezi Uzlaşma Komisyonunda uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde, 2012-2013 yıllarında ciddi bir düşüş yaşandığı görülürken, takip eden son iki yılda ise yüksek

oranlı artışlar yaşandığı görülmektedir. Nitekim hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin de 2015 yılında yapıldığı görülmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde ise hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında son beş yıldaki en yüksek oranlı indirimlerin 2011 yılında yapıldığı görülmektedir. Bu indirimlerle vergi aslının yaklaşık %93'ünden, vergi cezasının ise %99,9'undan yani neredeyse tamamından vazgeçilmiştir. 2011 yılında vergi aslında yapılan indirim oranının takip eden yıllarda dalgalı bir seyir izlediği görülürken, vergi cezalarında yapılan indirim oranının ise 2012 yılında yaşanan düşüşün dışında hemen hemen aynı seviyelerde seyrettiği görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarları toplamında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %209, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %43 gibi büyük oranlı artışların yaşandığı görülmektedir. 2015 yılında vergi aslında yapılan indirim oranında ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %9'luk bir artış, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %25'lik bir azalma gerçekleştiği görülürken, vergi cezasında yapılan indirim oranında ise bir önceki yıl ve 2011 yılına kıyasla neredeyse hiç değişim yaşanmadığı görülmektedir.

Son beş yılın toplamına baktığımızda ise uzlaşmaya konu edilen toplam 2.677.745.371 TL vergi aslının 2.004.076.695 TL kadarından yani yaklaşık %75'inden vazgeçildiği görülürken, uzlaşmaya konu edilen toplam 3.326.086.025 TL vergi cezasının ise 3.293.852.631 TL kadarından yani yaklaşık %99'undan vazgeçildiği görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son beş yılın toplamına göre Merkezi Uzlaşma Komisyonunda uzlaşma görüşmelerine konu edilen her 100 liralık vergi aslında 75 liralık bir indirim, her 100 liralık vergi cezasında ise 99 liralık bir indirim yapılmıştır.

b. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Verileri

Bilindiği üzere, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu hariç 300.000 TL ile 900.000 TL arası) ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının (50.000 TL) uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun miktar itibariyle uzlaşma yapma yetkisinin üst sınırı ise son düzenlemelere göre 3.000.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu nedenle, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna uzlaşma talebinde bulunan mükellefleri de komisyonun yetki sınırı çerçevesinde büyük mükellef olarak değerlendireceğiz.

Bu kapsamda aşağıda, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının sonuçlarını ve bu başvurular neticesinde gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarını sırasıyla inceleyeceğiz.

(1) Uzlaşma Başvurularının Sonuçları

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının sonuçları yer almaktadır.

Tablo 31: Uzlaşma Başvurularının Sonuçları

(KUK, 2011-2015)

Yıllar	VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU			
	Dosya Sayısı			Uzlaşma Oranı
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşılamayan	
2011	72	58	14	**% 81**
2012	62	56	6	**% 90**
2013	92	64	28	**% 70**
2014	158	131	27	**% 83**
2015	191	143	48	**% 75**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna yapılan uzlaşma başvurularını incelediğimizde, başvuru sayısında 2012 yılında yaşanan düşüşün ardından son üç yıl boyunca sürekli artış yaşandığı görülürken, uzlaşma oranlarında ise sürekli bir artış ya da azalış seyrinden ziyade son beş yıl boyunca sırasıyla artış ve azalış şeklinde bir dalgalanma yaşandığı gözlemlenmektedir. Buna göre son beş yıl boyunca yapılan en yüksek başvurunun 191 başvuru ile 2015 yılında yapıldığı görülürken, son beş yıldaki en yüksek uzlaşma oranına ise yapılan başvuruların yaklaşık %90'ında sağlanan uzlaşma ile 2012 yılında ulaşıldığı görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşma başvurularında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %21, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %165 oranında yüksek bir artış yaşandığı görülmektedir. Uzlaşma oranlarına baktığımızda ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %8, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %6 oranında bir düşüş yaşandığı görülmektedir.

Son beş yılın toplamına baktığımızda ise yapılan toplam 575 başvurunun 452'sinde uzlaşma sağlanarak yaklaşık %79 uzlaşma oranına ulaşıldığı görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son beş yılın toplamına göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna yapılan her 100 başvurudan 79'unda uzlaşma sağlanmıştır.

(2) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin sonuçları yer almaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi asıllarına vergi dairesi tarafından hesaplanacak olan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Tablo 32: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları
(KUK, 2011-2015)

Yıllar	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu					
	Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı
2011	221.019.117	28.674.409	**% 87**	311.719.905	863.700	**% 99**
2012	35.160.578	15.337.151	**% 56**	52.219.636	1.586.210	**% 97**
2013	57.960.840	34.956.924	**% 40**	80.481.794	2.474.932	**% 97**
2014	159.020.276	56.030.702	**% 65**	231.013.160	6.135.589	**% 97**
2015	87.223.068	51.457.065	**% 41**	126.887.041	3.892.464	**% 97**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarlarını

incelediğimizde, 2012 yılında yaşanan düşüşün ardından takip eden iki yıl boyunca artış yaşandığı, 2015 yılında ise yeniden düşüş gerçekleştiği görülmektedir. Hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin ise 2011 yılında yapıldığı görülmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde ise hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında son beş yıldaki en yüksek oranlı indirimlerin de yine 2011 yılında yapıldığı görülmektedir. Bu indirimlerle vergi aslının yaklaşık %87'sinden, vergi cezasının ise yaklaşık %99,7'sinden yani neredeyse tamamından vazgeçilmiştir. 2011 yılında vergi aslında yapılan indirim oranının takip eden yıllarda dalgalı bir seyir izlediği görülürken, vergi cezalarında yapılan indirim oranının ise son dört yıl boyunca yaklaşık %97 seviyesinde seyrettiği görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarları toplamında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %45, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %60 gibi yüksek bir oranda azalma gerçekleştiği görülmektedir. 2015 yılında vergi aslında yapılan indirim oranında ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %24, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %46 oranında bir azalma yaşandığı görülürken, vergi cezasında yapılan indirim oranında ise bir önceki yıla kıyasla neredeyse hiç değişim yaşanmadığı görülürken, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %3 oranında bir azalma gerçekleştiği görülmektedir.

Son beş yılın toplamına baktığımızda ise uzlaşmaya konu edilen toplam 560.383.879 TL vergi aslının 373.927.628 TL kadarından yani yaklaşık %67'sinden vazgeçildiği görülürken, uzlaşmaya konu edilen toplam 802.321.536 TL vergi cezasının ise 787.368.641 TL kadarından yani yaklaşık %98'inden vazgeçildiği görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son beş yılın toplamına göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda uzlaşma görüşmelerine konu edilen her 100 liralık vergi aslında 67 liralık bir indirim, her 100 liralık vergi cezasında ise 98 liralık bir indirim yapılmıştır.

d. Mahalli Uzlaşma Komisyonu Verileri

Buraya kadar incelemiş olduğumuz komisyonlara ek olarak tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin yapılabilmesi için Uzlaşma Yönetmeliğine göre kurulması öngörülen üç farklı komisyon daha bulunmaktadır. Mahalli uzlaşma komisyonları olarak tanımlandıracağımız bu komisyonlar şunlardır:

- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu
- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu
- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatındaki ilgili vergi dairesi başkanlığı, defterdarlık ve vergi dairesi (vergi dairesi müdürlüğü veya mal müdürlüğü) bünyesinde kurulan bu komisyonlara, komisyonların yetki sınırları itibariyle daha çok küçük mükellefler başvurmaktadır. Buna karşın vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu niteliğinde olan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna uzlaşma talebinde bulunan mükellefler ise hem bu komisyonun yetki sınırları açısından hem de Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının mükellefi olma açısından büyük mükellefler olarak nitelendirilmektedir.

Bu kapsamda ilk olarak vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu niteliğinde olan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna (BMUK) yapılan uzlaşma başvurularını ve bu başvurular neticesinde gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarını inceleyeceğiz. Daha sonra bu verileri hariç tutacak şekilde, Türkiye geneli başta olmak üzere Edirne ili ve bazı illerimizdeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvurularını ve bu başvurular neticesinde gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarını sırasıyla inceleceğiz.

(1) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna İlişkin Veriler

Bilindiği üzere, Bakanlar Kurulunun 05/08/2006 tarih ve 26250 nolu Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10788 sayılı Kararı ile, vergi tahsilâtının büyük bir yüzdesini oluşturan, nispeten az sayıdaki mükellefler üzerine yoğunlaşarak bu

mükellefleri tek merkezden idare etmek, izlemek ve bu yolla denetim faaliyetlerinde etkinliği arttırarak doğrudan ve bütünsel bir yaklaşımla hizmet sunmak amacıyla merkezi İstanbul'da bulunan ve İstanbul ili dahil olmak üzere diğer vergi dairesi başkanlıklarından bağımsız olan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının kurulması kararlaştırılmıştır. 2007 yılında faaliyete geçen Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi asılları ile bunlara ilişkin olarak kesilip tebliğ edilmiş olan vergi ziyaı cezalarıyla ilgili uzlaşma taleplerinin incelenip sonuçlandırılması için de Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu statüsüne sahip olan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu kurulmaktadır. Daha önce de belirttiğimiz gibi, Komisyonun miktar itibariyle uzlaşma yapma yetkisinin üst sınırı son düzenlemelere göre 2.000.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu miktarı aşan uzlaşma talepleri ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükelleflerini ciro, ödenilen vergi, aktif büyüklük ve çalışan sayısı gibi çeşitli kriterlere göre belirlemektedir. Ayrıca bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren tüm kuruluşlar herhangi bir kritere tabi tutulmaksızın bu kapsama alınmaktadır. Bu şekilde toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %25'ini oluşturan ve İstanbul'da bulunan şirketler belirlenerek durum yazılı olarak kendilerine bildirilmektedir.[779] Bu nedenle, hem komisyonun yetki sınırları açısından hem de Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının mükellefi olma açısından Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna uzlaşma talebinde bulunan mükellefleri büyük mükellefler olarak değerlendireceğiz.

Bu kapsamda aşağıda, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının sonuçlarını ve bu başvurular neticesinde gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarını sırasıyla inceleyeceğiz. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Büyük Mükellefler Vergi

[779] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, *a.g.k.*, (29.09.2016)

Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna ilişkin veriler 2012 yılından itibaren yayınlanmaya başlandığı için incelemeler son dört yıl üzerinden yapılacaktır.

(a) Uzlaşma Başvurularının Sonuçları

Tabloda 2012-2015 yılları itibariyle Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının sonuçları yer almaktadır.

Tablo 33: Uzlaşma Başvurularının Sonuçları
(BMUK, 2012-2015)

Yıllar	BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI UZLAŞMA KOMİSYONU			
	Dosya Sayısı			Uzlaşma Oranı
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşılamayan	
2012	121	97	24	**% 80**
2013	141	119	22	**% 84**
2014	175	154	21	**% 88**
2015	166	153	13	**% 92**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2012-2015 yılları itibariyle Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna yapılan uzlaşma başvurularını incelediğimizde, başvuru sayısında 2015 yılına kadar sürekli artış yaşandığı görülürken, uzlaşma oranında ise son dört yıl boyunca sürekli artış yaşandığı görülmektedir. Buna göre son dört yıl boyunca yapılan en yüksek başvurunun 175 başvuru ile 2014 yılında yapıldığı görülürken, son dört yıldaki en yüksek uzlaşma oranına ise yapılan başvuruların yaklaşık %92'sinde sağlanan uzlaşma ile 2015 yılında ulaşıldığı görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşma başvurularında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %5 oranında bir düşüş, 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %37 oranında bir artış yaşandığı görülmektedir. Uzlaşma oranlarına baktığımızda ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %4, 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %12 oranında bir artış yaşandığı görülmektedir.

Son dört yılın toplamına baktığımızda ise yapılan toplam 603 başvurunun 523'ünde uzlaşma sağlanarak yaklaşık %87 uzlaşma oranına ulaşıldığı görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son dört yılın toplamına göre Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna yapılan her 100 başvurudan 87'sinde uzlaşma sağlanmıştır.

(b) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Tabloda 2012-2015 yılları itibariyle Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunda gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin sonuçları yer almaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi asıllarına vergi dairesi tarafından hesaplanacak olan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Tablo 34: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

(BMUK, 2012-2015)

Yıllar	BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI UZLAŞMA KOMİSYONU					
	Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı
2012	50.997.287	24.722.664	**% 52**	76.968.937	1.196.324	**% 98**
2013	40.535.305	30.013.334	**% 26**	62.147.571	654.468	**% 99**
2014	26.865.308	20.721.950	**% 23**	44.021.972	989.864	**% 98**
2015	54.528.816	37.659.201	**% 31**	94.479.218	6.224.043	**% 93**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2012-2015 yılları itibariyle Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunda uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde, 2015 yılına kadar her iki tutarda da azalma yaşandığı görülürken, hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin de 2015 yılında yapıldığı görülmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde ise son dört yıl boyunca vergi aslında yapılan en yüksek indirimin yaklaşık %52'lik bir indirim oranı ile 2012 yılında yapıldığı görülürken, vergi cezasında yapılan en yüksek indirimin ise yaklaşık %99'luk bir indirim oranı ile 2013 yılında yapıldığı görülmektedir. 2012 yılında vergi aslında yapılan indirim oranının takip eden iki yıl boyunca düştüğü ancak 2015 yılında yeniden yükseldiği görülürken, vergi cezalarında yapılan indirim oranının ise 2015 yılındaki %5'lik düşüşün dışında hemen hemen aynı seviyelerde seyrettiği görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarları toplamında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %110, 2012 yılına

kıyasla ise yaklaşık %16 oranında bir artış olduğu görülmektedir. 2015 yılında vergi aslında yapılan indirim oranında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %8 oranında bir artış, 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %21 oranında bir düşüş yaşandığı görülürken, vergi cezasında yapılan indirim oranında ise bir önceki yıl ve 2012 yılına kıyasla yaklaşık %5 oranında bir azalma yaşandığı görülmektedir.

Son dört yılın toplamına baktığımızda ise uzlaşmaya konu edilen toplam 172.926.716 TL vergi aslının 59.809.567 TL kadarından yani yaklaşık %35'inden vazgeçildiği görülürken, uzlaşmaya konu edilen toplam 277.617.698 TL vergi cezasının ise 268.552.999 TL kadarından yani yaklaşık %97'sinden vazgeçildiği görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son dört yılın toplamına göre Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunda uzlaşma görüşmelerine konu edilen her 100 liralık vergi aslında 35 liralık, her 100 liralık vergi cezasında ise 97 liralık bir indirim yapılmıştır.

(2) Türkiye Geneline İlişkin Veriler

(a) Uzlaşma Başvurularının Sonuçları

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının sonuçları yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları" başlığı altında yayınlanan bu sonuçlar ilgili Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına ait verilerin toplamından oluşmaktadır.

Tablo 35: Uzlaşma Başvurularının Sonuçları
(MAUK - Türkiye Geneli, 2011-2015)

Yıllar	MAHALLİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI* (TÜRKİYE GENELİ)			
	Dosya Sayısı			Uzlaşma Oranı
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşılamayan	
2011	62.242	50.994	11.248	**% 82**
2012	77.559	73.627	3.932	**% 95**
2013	94.985	87.905	7.080	**% 93**
2014	140.576	120.983	19.593	**% 86**
2015	147.847	139.675	8.172	**% 94**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularını incelediğimizde başvuru sayısında son beş yıl boyunca sürekli artış yaşandığı görülmektedir. Nitekim son beş yıl içindeki en yüksek başvurunun 147.847 başvuru ile 2015 yılında yapıldığı ve bu başvuruların %94'ünde uzlaşma sağlandığı görülmektedir. Son beş yıl içindeki en yüksek uzlaşma oranına ise yapılan başvuruların %95'inde sağlanan uzlaşma ile 2012 yılında ulaşıldığı görülmektedir. 2012 yılında yaşanan yükselişle birlikte son beş yıldaki en yüksek seviyeye ulaşan uzlaşma oranının takip eden iki yıl boyunca düştüğü ancak 2015 yılında yaşanan artışla birlikte yeniden 2012 yılındaki seviyeye yaklaşıldığı görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşma başvurularında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %5 oranında bir düşüş, 2011 yılına kıyasla ise

yaklaşık %138 oranında yüksek bir artış yaşandığı görülmektedir. Uzlaşma oranlarına baktığımızda ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %8, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %12 oranında bir artış yaşandığı görülmektedir.

Son beş yılın toplamına baktığımızda ise yapılan toplam 523.209 başvurunun 473.184'ünde uzlaşma sağlanarak yaklaşık %90 uzlaşma oranına ulaşıldığı görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son beş yılın toplamına göre tarhiyat sonrası uzlaşma için mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan her 100 başvurudan 90'ında uzlaşma sağlanmıştır.

(b) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin sonuçları yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları" başlığı altında yayınlanan bu sonuçlar ilgili Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına ait verilerin toplamından oluşmaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi asıllarına vergi dairesi tarafından hesaplanacak olan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Tablo 36: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları
(MAUK - Türkiye Geneli, 2011-2015)

Yıllar	MAHALLİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI* (TÜRKİYE GENELİ)					
	Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı
2011	101.867.808	56.824.269	**% 44**	187.719.305	10.230.311	**% 95**
2012	149.113.003	126.059.140	**% 15**	255.949.116	16.622.061	**% 94**
2013	317.402.075	240.462.735	**% 24**	398.668.319	26.373.201	**% 93**
2014	333.514.613	210.862.780	**% 37**	559.360.203	30.569.414	**% 95**
2015	382.785.714	306.925.807	**% 20**	516.117.470	35.336.088	**% 93**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde, vergi aslı tutarında son beş yıl boyunca sürekli artış yaşandığı görülürken, vergi cezası tutarında ise 2015 yılındaki düşüşe kadar sürekli artış yaşandığı görülmektedir. Nitekim vergi aslı bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin 2015 yılında yapıldığı görülürken, vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin ise 2014 yılında yapıldığı görülmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde ise hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek oranlı indirimlerin 2011 yılında yapıldığı görülmektedir. Bu indirimlerle vergi aslının yaklaşık %44'ünden, vergi cezasının ise yaklaşık %95'inden yani neredeyse

tamamından vazgeçilmiştir. 2011 yılında vergi aslında yapılan indirim oranının takip eden yıllarda dalgalı bir seyir izlediği görülürken, vergi cezalarında yapılan indirim oranının ise %1 ila %2'lik değişimler dışında hemen hemen aynı seviyelerde seyrettiği görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarları toplamında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %1 oranında küçük bir artış, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %210 oranında büyük bir artış olduğu görülmektedir. 2015 yılında vergi aslında yapılan indirim oranında bir önceki yıla kıyasla %17, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %24 oranında bir azalma yaşandığı görülürken, vergi cezasında yapılan indirim oranında ise bir önceki yıl ve 2011 yılına kıyasla yaklaşık %2 oranında bir azalma yaşandığı görülmektedir.

Son beş yılın toplamına baktığımızda ise uzlaşmaya konu edilen toplam 1.284.683.213 TL vergi aslının 343.548.482 TL kadarından yani yaklaşık %27'sinden vazgeçildiği görülürken, uzlaşmaya konu edilen toplam 1.917.814.413 TL vergi cezasının ise 1.798.683.338 TL kadarından yani yaklaşık %94'ünden vazgeçildiği görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son beş yılın toplamına göre mahalli uzlaşma komisyonlarında tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerine konu edilen her 100 liralık vergi aslında 27 liralık, her 100 liralık vergi cezasında ise 94 liralık bir indirim yapılmıştır.

(3) Edirne İline İlişkin Veriler

(a) Uzlaşma Başvurularının Sonuçları

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının sonuçları yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları" başlığı altında yayınlanan bu sonuçlar ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı, Vergi Dairesi

Müdürlükleri veya Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına ait verilerin toplamından oluşmaktadır.[780]

Tablo 37: Uzlaşma Başvurularının Sonuçları
(MAUK - Edirne, 2011-2015)

Yıllar	MAHALLİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI (EDİRNE)			
	Dosya Sayısı			Uzlaşma Oranı
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşılamayan	
2011	456	412	44	**% 90**
2012	500	496	4	**% 99**
2013	488	480	8	**% 98**
2014	1.570	1.347	223	**% 86**
2015	1.235	1.189	46	**% 96**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularını incelediğimizde son beş yıl içindeki en yüksek başvurunun 1.570 başvuru ile 2014 yılında yapıldığı ve bu başvuruların %86'sında sağlanan uzlaşma ile aynı zamanda son beş yılın en düşük uzlaşma oranına da ulaşıldığı görülmektedir. Son beş yıl içindeki en yüksek uzlaşma oranına ise yapılan başvuruların %99'unda sağlanan uzlaşma ile 2012 yılında ulaşıldığı görülmektedir. 2012 yılında yaşanan yükselişle birlikte son beş yıldaki en yüksek seviyeye ulaşan uzlaşma oranının, takip eden iki yıl boyunca düştüğü ancak

[780] ***İlgili yıllarda Edirne ilinde Vergi Dairesi Başkanlığı örgütsel yapı içerisinde bulunduğu için tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları gereği Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu kurulmamıştır.***

2015 yılında yaşanan artışla birlikte yeniden 2012 yılındaki seviyeye yaklaşıldığı görülmektedir

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşma başvurularında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %21 oranında bir düşüş, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %171 oranında yüksek bir artış yaşandığı görülmektedir. Uzlaşma oranlarına baktığımızda ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %10, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %6 oranında bir artış yaşandığı görülmektedir.

Son beş yılın toplamına baktığımızda ise yapılan toplam 4.249 başvurunun 3.924'ünde uzlaşma sağlanarak yaklaşık %92 uzlaşma oranına ulaşıldığı görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son beş yılın toplamına göre Edirne ilindeki tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına yapılan her 100 başvurunun 92'sinde uzlaşma sağlanmıştır.

(b) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Tabloda 2011-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin sonuçları yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları" başlığı altında yayınlanan bu sonuçlar ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına ait verilerin toplamından oluşmaktadır.[781] Uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi asıllarına vergi dairesi tarafından hesaplanacak olan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

[781] ***İlgili yıllarda Edirne ilinde Vergi Dairesi Başkanlığı örgütsel yapı içerisinde bulunduğu için tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları gereği Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu kurulmamıştır.***

Tablo 38: Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

(MAUK - Edirne, 2011-2015)

Yıllar	MAHALLİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI (EDİRNE)					
	Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı
2011	211.909	142.448	**% 33**	288.029	16.621	**% 94**
2012	437.915	288.647	**% 34**	783.630	52.168	**% 93**
2013	679.220	626.916	**% 8**	1.161.715	61.535	**% 95**
2014	1.330.777	1.233.484	**% 7**	1.073.196	82.172	**% 92**
2015	1.556.830	1.519.559	**% 2**	2.490.500	229.602	**% 91**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre, 2011-2015 yılları itibariyle Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde, vergi aslı tutarında son beş yıl boyunca sürekli artış yaşandığı görülürken, vergi cezası tutarında ise ilk üç yıl boyunca sürekli artış yaşandığı, 2014 yılındaki düşüşün ardından ise yeniden artış gerçekleştiği görülmektedir. Nitekim hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin de 2015 yılında yapıldığı görülmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde ise vergi aslında yapılan en yüksek indirimin yaklaşık %34'lük bir indirim oranı ile 2012 yılında yapıldığı görülürken, vergi cezasında yapılan en yüksek indirimin ise yaklaşık %95'lik bir indirim oranı ile 2013 yılında yapıldığı görülmektedir. Vergi cezalarında yapılan indirim oranında son beş yıl boyunca dalgalı bir seyir yaşandığı görülürken, vergi aslında yapılan indirim oranında ise son

üç yıl boyunca ciddi düşüşler yaşandığı ve idarenin indirim konusunda gittikçe daha katı bir yaklaşım sergilediği görülmektedir.

Verileri 2015 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarları toplamında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %68, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %710 seviyelerinde büyük oranlı artışlar yaşandığı görülmektedir. 2015 yılında vergi aslında yapılan indirim oranında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %5, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %31 oranında bir azalma yaşandığı görülürken, vergi cezasında yapılan indirim oranında ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %1, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %3 oranında bir azalma yaşandığı görülmektedir.

Son beş yılın toplamına baktığımızda ise uzlaşmaya konu edilen toplam 4.216.651 TL vergi aslının 405.597 TL kadarından yani yaklaşık %10'undan vazgeçildiği görülürken, uzlaşmaya konu edilen toplam 5.797.070 TL vergi cezasının ise 5.354.972 TL kadarından yani yaklaşık %92'sinden vazgeçildiği görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son beş yılın toplamına göre Edirne ilindeki tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında uzlaşma görüşmelerine konu edilen her 100 liralık vergi aslında 10 liralık, her 100 liralık vergi cezasında ise 92 liralık bir indirim yapılmıştır.

3. Uzlaşma Komisyonlarının Karşılaştırılması

Araştırmamız kapsamında buraya kadar, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçları ile tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvurularının sonuçlarını ve bu başvurular neticesinde gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarını ilgili komisyonlar bazında tek tek inceledik. Yaptığımız incelemelere göre, uzlaşma başvuruları neticesinde sağlanan uzlaşma oranı ile uzlaşma görüşmeleri neticesinde yapılan indirim oranlarının uzlaşma komisyonlarının türüne ve yerine göre değişiklik gösterdiği açıkça görülmektedir. Uzlaşma komisyonları arasındaki bu farklılığı daha iyi görebilmemiz açısından, uzlaşma komisyonlarına ait sonuçları karşılaştırmalı olarak ilgili gruplar halinde inceleyeceğiz.

a. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Karşılaştırılması

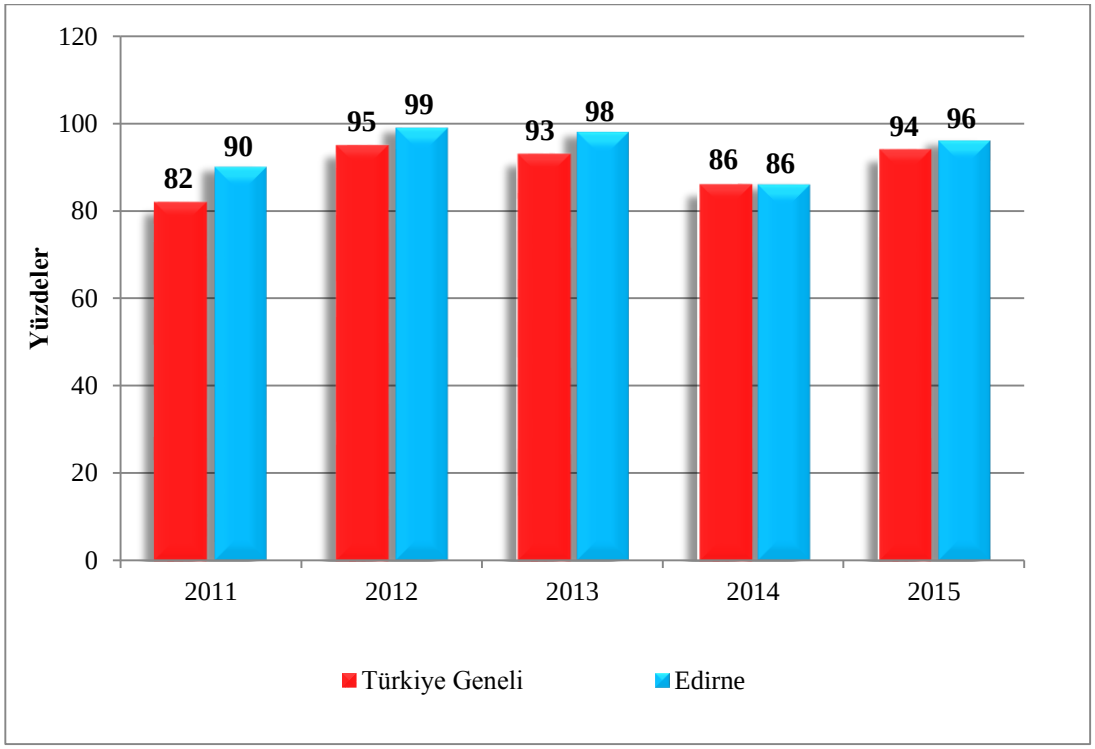
(1) Mahalli Uzlaşma Komisyonlarının Karşılaştırılması

(a) Türkiye Geneli ve Edirne İlinin Karşılaştırılması

(i) Uzlaşma Oranlarının Karşılaştırılması

Daha önce 2011-2015 yılları itibariyle **Tablo 35** ve **Tablo 37** üzerinden ayrı ayrı incelediğimiz Türkiye geneli ve Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına ait tarhiyat sonrası uzlaşma oranlarını aşağıdaki grafik yardımıyla karşılaştırmalı olarak daha sade bir şekilde inceleyeceğiz.

Grafik 3: Uzlaşma Oranlarının Karşılaştırılması
(MAUK - Türkiye Geneli ve Edirne, 2011-2015)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

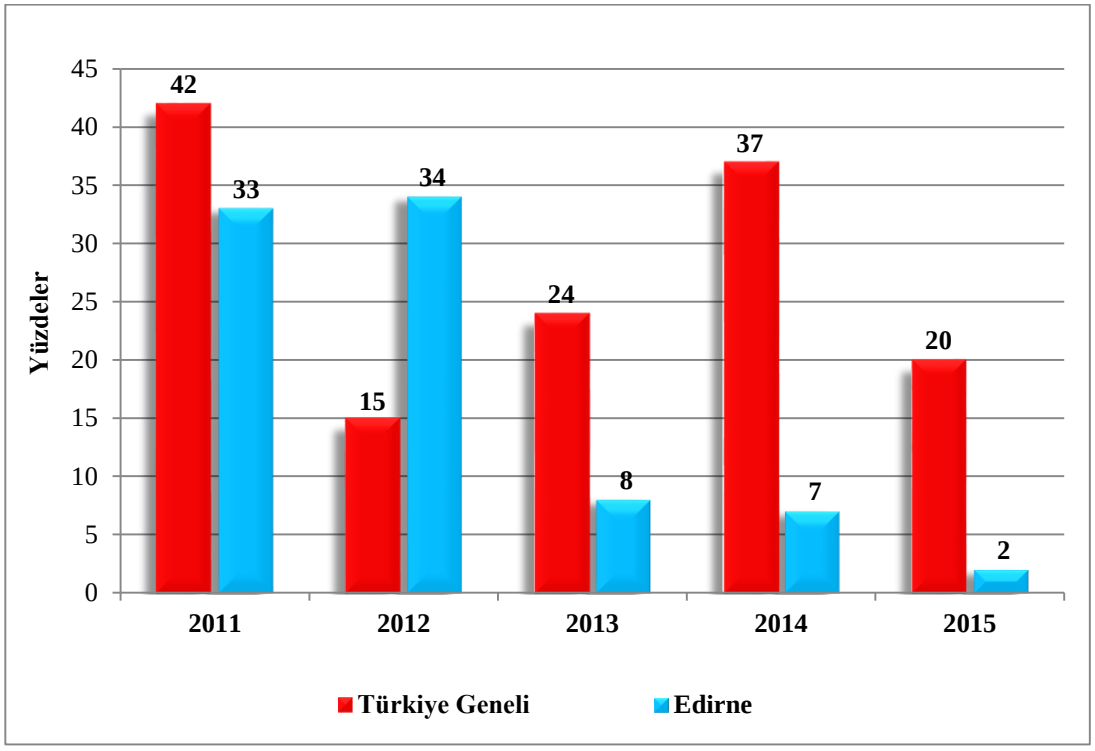
*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Grafikte yer alan Türkiye geneli ve Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına ait tarhiyat sonrası uzlaşma oranlarını yıllar itibariyle incelediğimizde, 2014 yılında Edirne ilindeki uzlaşma oranının Türkiye geneliyle aynı seviyeyi yakaladığı görülürken, kalan diğer yıllarda ise bu oranın Türkiye genelinden daha yüksek seviyelere ulaştığı görülmektedir. Son beş yıl içinde Türkiye geneli ile Edirne arasındaki en yüksek farkın ise yaklaşık %8'lik fark ile 2011 yılında gerçekleştiği görülürken, takip eden yıllarda bu farkın giderek kapandığı ve hemen hemen eşit seviyelerde uzlaşma oranlarına ulaşıldığı görülmektedir.

(ii) İndirim Oranlarının Karşılaştırılması

Daha önce 2011-2015 yılları itibariyle **Tablo 36** ve **Tablo 38** üzerinden ayrı ayrı incelediğimiz Türkiye geneli ve Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilen vergi aslı ve cezası üzerinde yapılan indirim oranlarını aşağıdaki grafikler yardımıyla karşılaştırmalı olarak daha sade bir şekilde inceleyeceğiz.

Grafik 4: Vergi Aslında Yapılan İndirim Oranlarının Karşılaştırılması
(MAUK - Türkiye Geneli ve Edirne, 2011-2015)



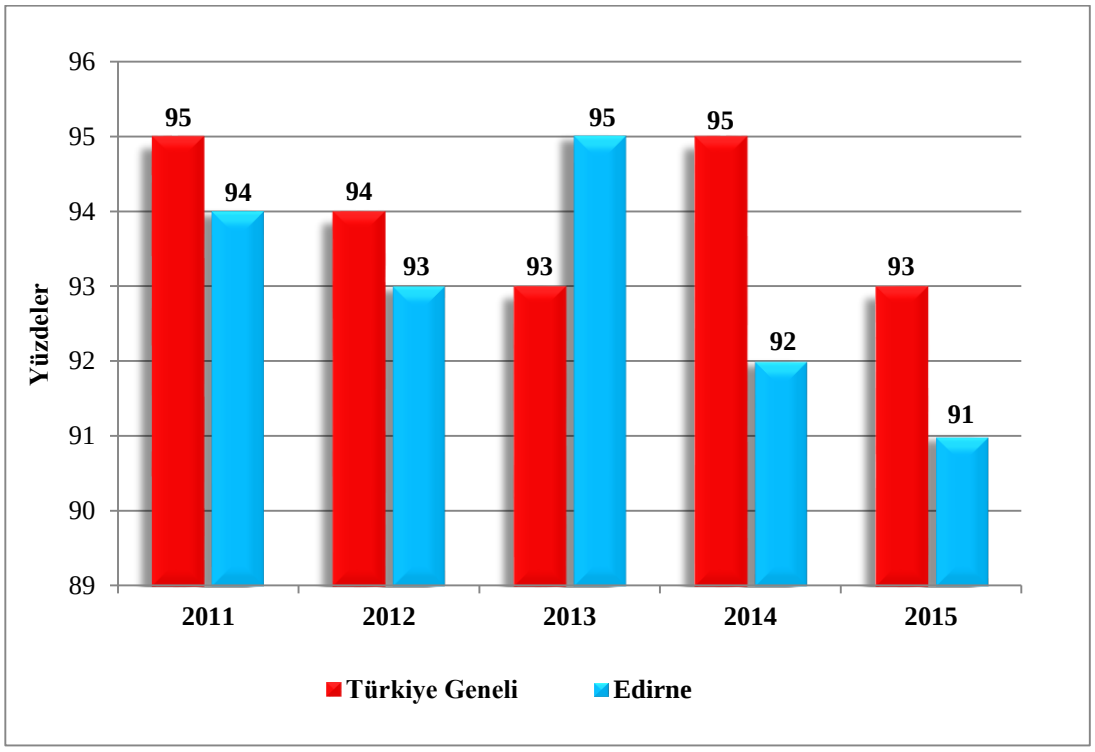
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Grafikte yer alan Türkiye geneli ve Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilen *vergi tutarlarında yapılan indirim oranlarını* yıllar itibariyle incelediğimizde, 2012 yılında Edirne ilinde yapılan indirim oranının Türkiye genelinden daha yüksek olduğu görülürken, kalan

diğer yıllarda ise bu oranın Türkiye genelinden daha düşük seviyelerde seyrettiği görülmektedir. Türkiye geneli ile Edirne ili arasındaki bu farkın özellikle son üç yıl boyunca Edirne ilinde yapılan indirim oranlarında yaşanan ciddi düşüşün ardından daha çok arttığı gözlemlenmektedir. En yüksek farkın ise yaklaşık %30'luk bir fark ile 2014 yılında oluştuğu görülürken, en yakın seviyeye ise yaklaşık %9'luk fark ile 2011 yılında gelindiği görülmektedir.

Grafik 5: Vergi Cezasında Yapılan İndirim Oranlarının Karşılaştırılması (MAUK - Türkiye Geneli ve Edirne, 2011-2015)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Grafikte yer alan Türkiye geneli ve Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilen *ceza tutarlarında yapılan indirim oranlarını* yıllar itibariyle incelediğimizde, 2013 yılında Edirne ilinde yapılan indirim oranının Türkiye genelinden daha yüksek olduğu görülürken, kalan

diğer yıllarda ise bu oranın Türkiye genelinden daha düşük seviyelerde seyrettiği görülmektedir. Ancak bu farkın son beş yıl boyunca yaklaşık %1 ila %3 seviyelerinde olduğu düşünüldüğünde, Türkiye geneli ile Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında vergi cezalarına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının hemen hemen aynı seviyelerde seyrettiğini söylemek mümkündür.

(b) Türkiye Geneli ve Bazı İllerin Karşılaştırılması

(i) Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması

Tabloda son beş yılın toplamı (2011-2015) itibariyle İstanbul, Ankara, İzmir, Tekirdağ, Kırklareli ve Edirne illeri ile Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının sonuçları yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları" başlığı altında yayınlanan bu sonuçlar ilgili Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına ait verilerin toplamından oluşmaktadır.

Tablo 39: Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması
(MAUK - Türkiye Geneli ve Bazı İller, 2011-2015)

İller	MAHALLİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI*			
	Dosya Sayısı			Uzlaşma Oranı
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşılamayan	
İSTANBUL	77.793	69.940	7.853	**%90**
ANKARA	67.591	64.970	2.621	**%96**
İZMİR	48.892	34.804	14.088	**%71**
TEKİRDAĞ	7.345	7.002	343	**%95**
KIRKLARELİ	1.657	1.603	54	**%97**
EDİRNE	4.249	3.924	325	**%92**
TÜRKİYE GENELİ	523.209	473.184	50.025	**%90**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

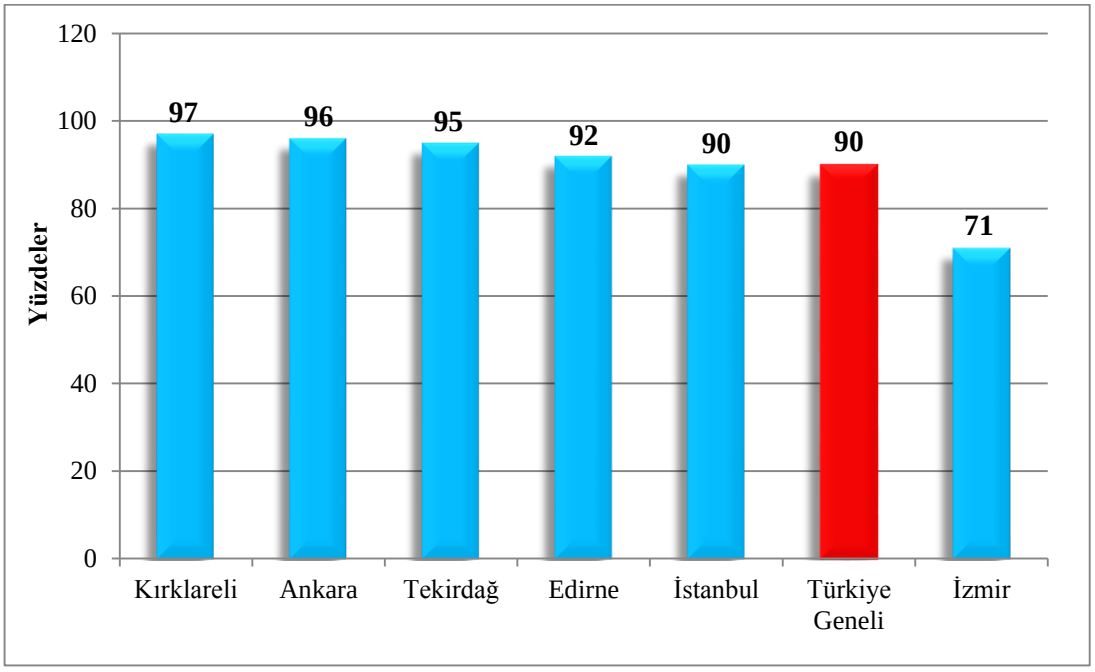
*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Tabloda bahsi geçen illerdeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularını incelediğimizde, son beş yılın toplamına göre en yüksek başvurunun 77.793 başvuru ile *İstanbul* ilinde yapıldığı görülürken, bunu sırasıyla 67.591 başvuru ile *Ankara*; 48.892 başvuru ile *İzmir*; 7.345 başvuru ile *Tekirdağ*; 4.249 başvuru ile *Edirne*; 1.657 başvuru ile *Kırklareli* ili takip etmektedir.

Tabloda bahsi geçen illerdeki mahalli uzlaşma komisyonlarına ait uzlaşma oranlarını incelediğimizde ise son beş yılın toplamına göre, en yüksek uzlaşma oranına yapılan başvuruların yaklaşık %97'sinde sağlanan uzlaşma ile *Kırklareli* ilinde ulaşıldığı görülürken, bunu sırasıyla yaklaşık %96 uzlaşma oranı ile *Ankara*;

yaklaşık %95 uzlaşma oranı ile *Tekirdağ*; yaklaşık %92 uzlaşma oranı ile *Edirne*; yaklaşık %90 uzlaşma oranı ile *İstanbul*; yaklaşık %71 uzlaşma oranı ile *İzmir* ili takip etmektedir. Türkiye genelinde ise bu oran yaklaşık %90 seviyesindedir. İzmir iline ait uzlaşma oranının bu seviyenin oldukça altında olduğu görülürken, diğer illere ait uzlaşma oranının ise bu seviyenin üzerinde veya eşit seviye olduğu görülmektedir. Uzlaşma oranlarına ilişkin yaptığımız karşılaştırmayı aşağıdaki grafik yardımıyla daha sade bir şekilde görebiliriz.

Grafik 6: Uzlaşma Oranlarının Karşılaştırılması
(MAUK - Türkiye Geneli ve Bazı İller, 2011-2015)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

(ii) Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması

Tabloda son beş yılın toplamı (2011-2015) itibariyle, İstanbul, Ankara, İzmir, Tekirdağ, Kırklareli ve Edirne illeri ile Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin sonuçları

yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları" başlığı altında yayınlanan bu sonuçlar Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına ait verilerin toplamından oluşmaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi asıllarına vergi dairesi tarafından hesaplanacak olan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Tablo 40: Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması
(MAUK - Türkiye Geneli ve Bazı İller, 2011-2015)

Yıllar	MAHALLİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI*					
	Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı
İSTANBUL	513.885.373	322.881.169	**%37**	710.029.096	31.430.448	**%96**
ANKARA	175.675.646	136.776.408	**%22**	265.497.979	15.553.599	**%94**
İZMİR	97.251.344	69.375.798	**%29**	204.788.467	15.532.259	**%92**
TEKİRDAĞ	13.737.070	9.655.404	**%30**	21.858.387	1.464.461	**%93**
KIRKLARELİ	2.251.176	2.115.629	**%6**	3.868.402	354.096	**%91**
EDİRNE	4.216.651	3.811.054	**%10**	5.797.070	442.098	**%92**
TÜRKİYE GENELİ	1.284.683.213	941.134.731	**%27**	1.917.814.413	119.131.075	**%94**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Tabloda bahsi geçen illerdeki mahalli uzlaşma komisyonlarında tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde, son beş yılın

toplamına göre hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin *İstanbul* ilinde yapıldığı görülmektedir. Bunu sırasıyla *Ankara, İzmir, Tekirdağ, Edirne* ve *Kırklareli* illeri takip etmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan vergi tutarlarını incelediğimizde ise son beş yılın toplamına göre vergi aslında yapılan en yüksek oranlı indirimin yaklaşık %37'lik indirim oranı ile *İstanbul* ilinde yapıldığı görülürken, bunu sırasıyla yaklaşık %30'luk indirim oranı ile *Tekirdağ*; yaklaşık %29'luk indirim oranı ile *İzmir*; yaklaşık %22'lik indirim oranı ile *Ankara*; yaklaşık %10'luk indirim oranı ile *Edirne*; yaklaşık %6'lık indirim oranı ile *Kırklareli* ili takip etmektedir. Türkiye genelinde ise bu oran yaklaşık %27 seviyesindedir. Ankara, Edirne ve Kırklareli iline ait indirim oranının bu seviyenin altında olduğu görülürken, bu illerden özellikle Kırklareli ve Edirne ilinin vergi aslında indirim konusunda Türkiye geneline kıyasla daha katı bir yaklaşım sergilediğini söylemek mümkündür.

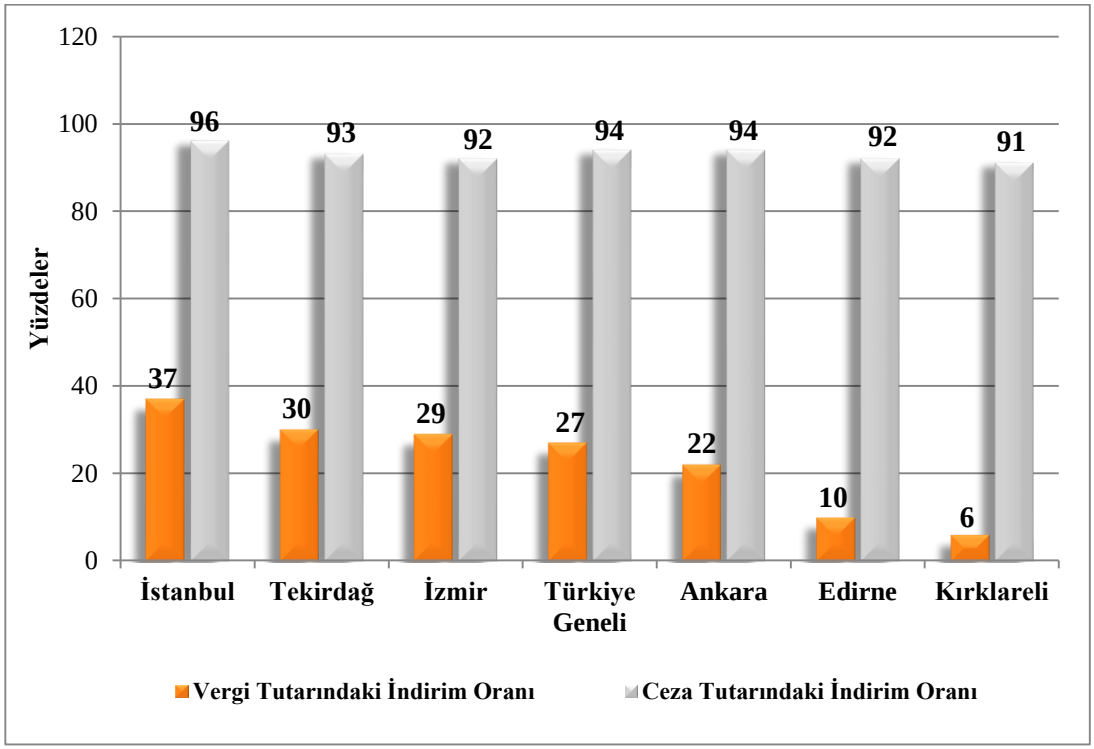
Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan ceza tutarlarını incelediğimizde ise vergi aslında olduğu gibi vergi cezasında yapılan en yüksek oranlı indirimin de yaklaşık %96'lık indirim oranı ile *İstanbul* ilinde yapıldığı görülmektedir. Bunu sırasıyla yaklaşık %94'lük indirim oranı ile *Ankara*; yaklaşık %93'lük indirim oranı ile *Tekirdağ*; yaklaşık %92'lik indirim oranı ile *İzmir* ve *Edirne*; yaklaşık %91'lik indirim oranı ile *Kırklareli* ili takip etmektedir. Türkiye genelinde ise bu oran yaklaşık %94 seviyesindedir. İstanbul ilindeki indirim oranının bu seviyenin üstünde olduğu görülürken, diğer illerin ise bu seviyenin altında veya eşit seviye olduğu gözlemlenmektedir.

Tablodaki iller ve bu illere ait veriler üzerinden genel bir kıyaslama yaptığımızda ise uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarları bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin *İstanbul* ilinde yapıldığı görülürken, bu görüşmeler sonucunda vergi ve ceza tutarlarında yapılan indirimlerin de diğer illere kıyasla daha yüksek seviyede olduğu görülmektedir. Benzer şekilde, uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarları bazında en düşük tutarlı uzlaşma görüşmelerinin ise *Kırklareli* ilinde

yapıldığı görülürken, bu görüşmeler sonucunda vergi ve ceza tutarlarında yapılan indirimlerin de diğer illere kıyasla daha düşük seviyede olduğu görülmektedir.

Son beş yıla ait verilerin toplamı itibariyle Türkiye geneli ve bazı illerimizdeki mahalli uzlaşma komisyonlarında yapılan indirim oranlarına ilişkin yaptığımız bu karşılaştırmayı aşağıdaki grafik yardımıyla daha sade bir şekilde görebiliriz.

Grafik 7: İndirim Oranlarının Karşılaştırılması
(MAUK - Türkiye Geneli ve Bazı İller, 2011-2015)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2011-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

(2) Tüm Uzlaşma Komisyonlarının Karşılaştırılması

(a) Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması

Tabloda son dört yılın toplamı (2012-2015) itibariyle Türkiye genelindeki tüm tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvurularının sonuçları yer almaktadır.

Tablo 41: Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması
(TSUK, 2012-2015)

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARI				
Uzlaşma Komisyonu	Dosya Sayısı			Uzlaşma Oranı
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşılamayan	
MEUK	82	41	41	**%50**
KUK	503	394	109	**%78**
BMUK	603	523	80	**%87**
MAUK*	460.967	422.190	38.777	**%92**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Son dört yılın toplamı itibariyle Türkiye genelindeki tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvurularını incelediğimizde en yüksek başvurunun 460.967 başvuru ile *mahalli uzlaşma komisyonlarına* yapıldığı ve bu başvuruların yaklaşık %92'ında sağlanan uzlaşma ile en yüksek uzlaşma oranına da bu komisyonlarda ulaşıldığı görülmektedir. Bunu sırasıyla 603 başvuru ve %87 uzlaşma oranı ile *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu*; 503 başvuru ve %78 uzlaşma oranı ile *Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma*

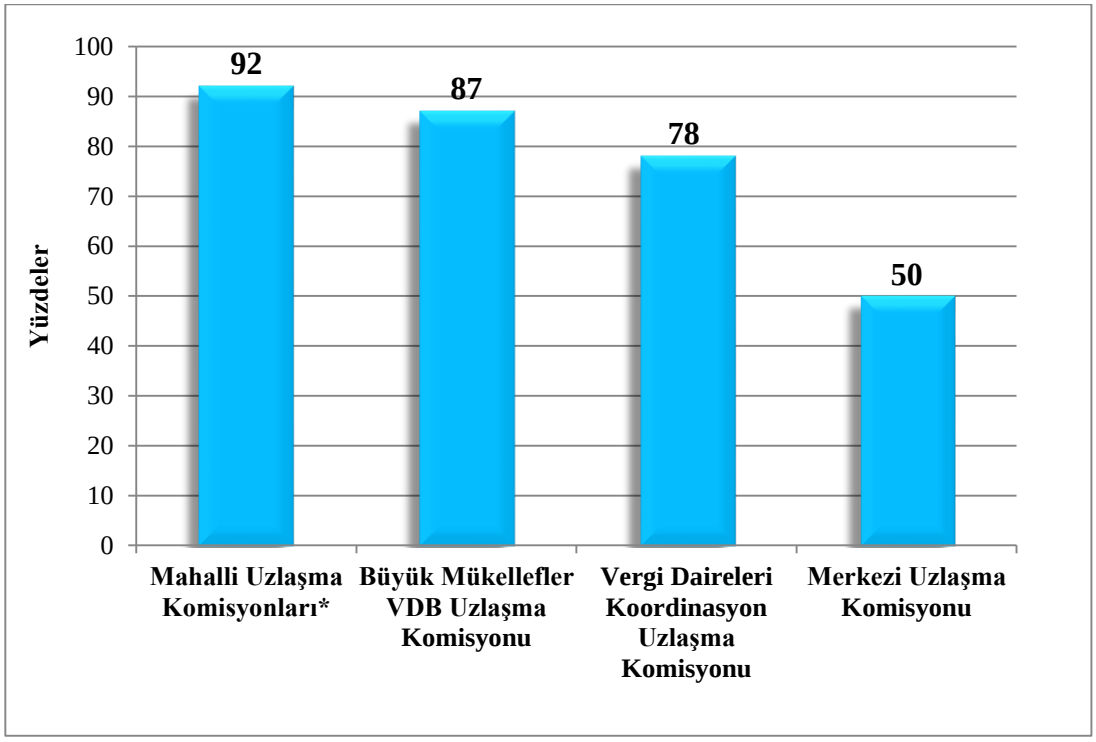
Komisyonu; 82 başvuru ve %50 uzlaşma oranı ile *Merkezi Uzlaşma Komisyonu* takip etmektedir.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda değerlendirilen dosya sayısının az ve de yüksek tutarlı borçlar olması nedeniyle uzlaşma oranlarının diğer komisyonlara kıyasla daha düşük seviyede gerçekleştiğini söylemek mümkündür. Zira uzlaşmaya konu edilen tarhiyatın hukuki dayanağının zayıf olduğunu veya idarenin haksız olduğunu düşünen mükellefler yüksek tutarlı bu borçlara ilişkin bekledikleri indirimi elde edemedikleri takdirde uzlaşmaya yanaşmayıp yargı yoluna başvurmayı daha çok tercih edeceklerdir. Bu komisyonlara başvuran mükelleflerin de büyük şirketler olduğunu ve bünyesinde birçok mali ve hukuki danışmanı barındırdığını düşündüğümüzde, uzlaşma konusunda küçük mükelleflere kıyasla daha dikkatli davranmaları oldukça doğal bir sonuçtur.

Uzlaşma oranlarına ilişkin yaptığımız bu karşılaştırmayı aşağıdaki grafik yardımıyla daha sade bir şekilde görebiliriz.

Grafik 8: Uzlaşma Oranlarının Karşılaştırılması

(TSUK, 2012-2015)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Çıkan sonuçları Amerika Birleşik Devletlerine ait uzlaşma istatistikleri ile karşılaştırdığımızda ise uzlaşmaya giden ve uzlaşılan dosya sayısında Türkiye geneline kıyasla önemli farklılıklar görülmektedir. Yayınlanan son dört yılın (2010-2014) uzlaşma istatistiklerine göre, uzlaşma talep edilen toplam 322.000 dosyanın 115.000'inde uzlaşma sağlanarak yaklaşık %36 uzlaşma oranına ulaşılmıştır.[782] Türkiye'de ise bu oran uzlaşma komisyonlarının türüne bağlı olarak değişmekte olup son dört yıl (2012-2015) itibariyle tüm tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına göre yaklaşık %92 seviyesindedir.

[782] Internal Revenue Service, *SOI Tax Stats - Delinquent Collection Activities - IRS Data Book Table 16*, https://www.irs.gov/uac/soi-tax-stats-delinquent-collection-activities-irs-data-book-table-16?_ga=1.59462255.373504893.1476810236, 30.03.2016, (09.11.2016)

(b) Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması

Tabloda son dört yılın toplamı (2012-2015) itibariyle Türkiye genelindeki tüm tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçları yer almaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi asıllarına vergi dairesi tarafından hesaplanacak olan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Tablo 42: Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması
(TSUK, 2012-2015)

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARI						
Uzlaşma Komisyonu	Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı
MEUK	1.871.012.510	619.033.970	**%67**	2.209.505.192	31.963.394	**%99**
KUK	339.364.762	157.781.842	**%54**	490.601.631	14.089.195	**%97**
BMUK	172.926.716	113.117.149	**%35**	277.617.698	9.064.699	**%97**
MAUK*	1.182.815.405	884.310.462	**%25**	1.730.095.108	108.900.764	**%94**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Son dört yılın toplamı itibariyle tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde, hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin *Merkezi Uzlaşma Komisyonunda* yapıldığı görülürken, bunu sırasıyla *mahalli uzlaşma komisyonları*, *Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu*, *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu* takip etmektedir. Merkezi Uzlaşma Komisyonuna

yetki sınırı itibariyle 3.000.000 TL'nin üzerindeki vergi aslının konu edilebildiğini düşündüğümüzde çıkan sonucun normal olduğunu söylemek mümkündür.

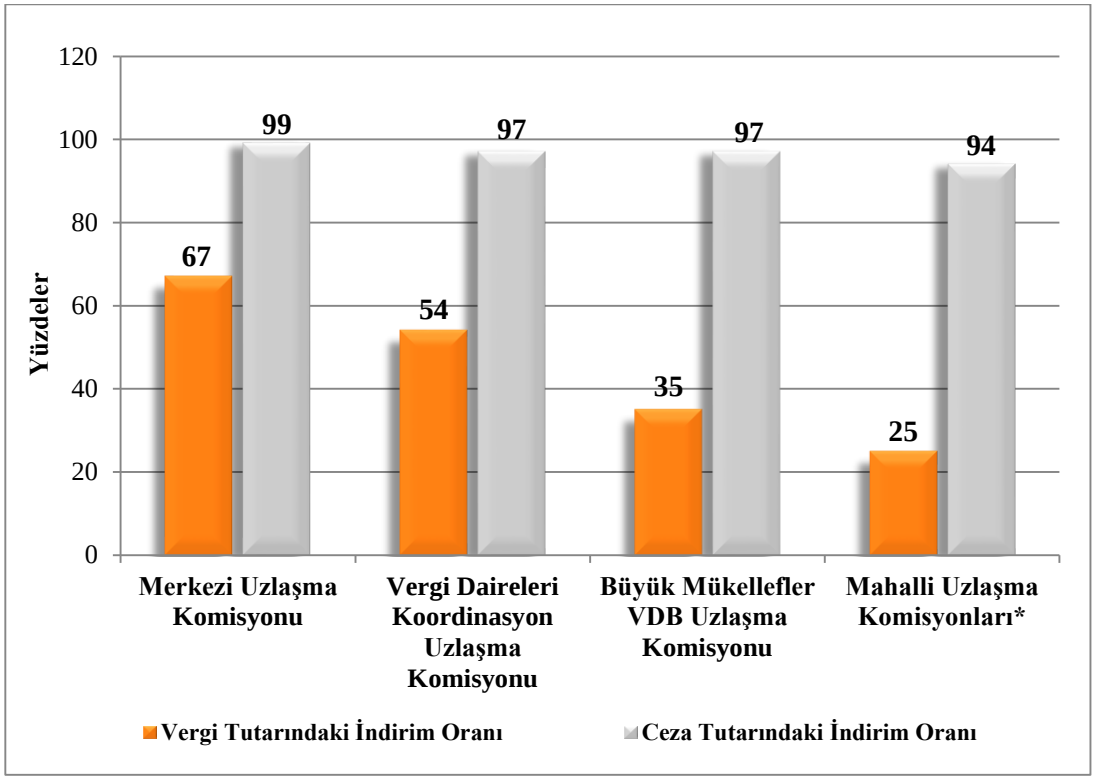
Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde ise son dört yılın toplamına göre hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek oranlı indirimlerin de yine *Merkezi Uzlaşma Komisyonunda* yapıldığı görülmektedir. Bu indirimlerle vergi aslının yaklaşık %67'sinden, vergi cezasının ise yaklaşık %99'undan yani neredeyse tamamından vazgeçilmiştir. Bunu sırasıyla *Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu*, *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu*, *mahalli uzlaşma komisyonları* takip etmektedir.

Çıkan sonuçlara göre, takdir yetkisi kapsamında vergi aslında yapılan indirim oranlarının, komisyon üyelerinin hiyerarşisiyle paralel bir şekilde arttığını söylemek mümkündür. Diğer bir ifadeyle, vergi dairesi başkanı, vergi dairesi müdürü, gelir uzmanı, mal müdürü gibi üyelerin katılımıyla kurulan mahalli uzlaşma komisyonlarının vergi aslında indirim konusunda çok fazla inisiyatif kullan(a)madıkları görülürken, bizzat gelir idaresi başkanının katıldığı merkezi uzlaşma komisyonunun ise bu konuda daha çok inisiyatif kullandığı görülmektedir.

İndirim oranlarına ilişkin yaptığımız bu karşılaştırmayı aşağıdaki grafik yardımıyla daha sade bir şekilde görebiliriz.

Grafik 9: İndirim Oranlarının Karşılaştırılması

(TSUK, 2012-2015)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

(3) Büyük ve Küçük Mükelleflere İlişkin Karşılaştırma

Araştırmamız kapsamında incelemiş olduğumuz komisyonlardan Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna uzlaşma başvurusunda bulunan mükellefleri bu komisyonların yetki sınırları açısından; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna uzlaşma talebinde bulunan mükellefleri ise hem komisyonun yetki sınırı açısından hem de Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının mükellefi olma açısından büyük mükellef olarak değerlendirdik. Benzer şekilde mahalli uzlaşma komisyonları adı altında incelemiş olduğumuz Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarına

uzlaşma talebinde bulunan mükellefleri ise bu komisyonların yetki sınırları açısından küçük mükellef olarak değerlendirdik.

Bu kapsamda büyük ve küçük mükelleflerin tabi olduğu uzlaşma komisyonlarına yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının sonuçlarını ve bu başvurular neticesinde gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarını sırasıyla inceleyeceğiz.

(a) Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması

Tabloda, son dört yılın toplamı (2012-2015) itibariyle büyük ve küçük mükelleflerin tabi olduğu tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvurularının sonuçları yer almaktadır.

Tablo 43: Uzlaşma Başvurularının Karşılaştırılması
(TSUK - Büyük ve Küçük Mükellefler, 2012-2015)

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARI				
Mükellef Türü	**Dosya Sayısı**			**Uzlaşma Oranı**
	Başvuru	**Uzlaşılan**	**Uzlaşılamayan**	
Büyük Mükellefler *1	1.188	958	230	**%81**
Küçük Mükellefler *2	460.967	422.190	38.777	**%92**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*1: Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna başvuran mükellefler.

*2: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonlarına başvuran mükellefler.

Son dört yılın toplamı itibariyle büyük ve küçük mükelleflerin tabi olduğu tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvurularını incelediğimizde, küçük mükelleflerin tabi olduğu uzlaşma komisyonlarına yapılan

başvuru sayısının büyük mükelleflerin tabi olduğu uzlaşma komisyonlarına yapılan başvuru sayısından oldukça fazla olduğu görülmektedir. Küçük mükelleflerin sayısının büyük mükelleflere kıyasla daha fazla olduğunu düşündüğümüzde çıkan sonucun normal olduğunu söylemek mümkündür. Burada üzerinde durulması gereken asıl husus uzlaşma oranlarıdır. Nitekim yapılan başvurular neticesinde elde edilen uzlaşma oranlarını kıyasladığımızda, yapılan başvuruların yaklaşık %92'sinde sağlanan uzlaşma ile küçük mükelleflerin tabi olduğu uzlaşma komisyonlarına ait uzlaşma oranının büyük mükelleflerin tabi olduğu uzlaşma komisyonlarından yaklaşık %11 oranında daha yüksek olduğu görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son dört yılın toplamına göre büyük mükelleflerin tabi olduğu uzlaşma komisyonlarına yapılan her 100 başvurudan 81'inde uzlaşma sağlanmışken, küçük mükelleflerin tabi olduğu uzlaşma komisyonlarına yapılan her 100 başvurudan 92'sinde uzlaşma sağlanmıştır.

(b) Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması

Tabloda, son dört yılın toplamı (2012-2015) itibariyle büyük ve küçük mükelleflerin tabi olduğu tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçları yer almaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi asıllarına vergi dairesi tarafından hesaplanacak olan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Tablo 44: Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması
(TSUK - Büyük ve Küçük Mükellefler, 2012-2015)

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARI						
Mükellef Türü	Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı
Büyük Mükellefler *1	2.383.303.988	889.932.961	**%63**	2.977.724.521	55.117.288	**%98**
Küçük Mükellefler *2	1.182.815.405	884.310.462	**%25**	1.730.095.108	108.900.764	**%94**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*1: Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna başvuran mükellefler.

*2: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonlarına başvuran mükellefler.

Son dört yılın toplamı itibariyle büyük ve küçük mükelleflerin tabi olduğu tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin büyük mükelleflerin tabi olduğu uzlaşma komisyonlarında yapıldığı görülmektedir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonundan oluşan bu komisyonların vergi aslına ilişkin yetki sınırlarının sırasıyla 3.000.000 TL üzeri, 3.000.000 TL ve 2.000.000 TL olduğunu düşündüğümüzde çıkan bu sonucun normal olduğunu söylemek mümkündür.

Uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde ise son dört yılın toplamına göre hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında en yüksek oranlı indirimlerin büyük mükelleflerin tabi olduğu tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında yapıldığı görülmektedir. Bu indirimlerle vergi aslının yaklaşık %63'ünden, vergi cezasının ise yaklaşık %98'inden yani neredeyse tamamından

vazgeçilmiştir. Bu oranları küçük mükelleflerin tabi olduğu uzlaşma komisyonlarıyla kıyasladığımızda ise büyük mükelleflere vergi aslında %38, vergi cezasında ise %4 oranında daha fazla indirim yapıldığı görülmektedir. Daha yalın bir ifadeyle, son dört yılın toplamına göre uzlaşmaya konu edilen her 100 liralık vergi aslında büyük mükelleflere 63 liralık, küçük mükelleflere ise 27 liralık bir indirim yapılmışken; uzlaşmaya konu edilen her 100 liralık vergi cezasında ise büyük mükelleflere 98 liralık, küçük mükelleflere ise 94 liralık bir indirim yapılmıştır.

Çıkan sonuçlar, uzlaşma komisyonlarının sahip olduğu takdir yetkisinin vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı bir biçimde kullanıldığını ortaya koymaktadır. Takdir yetkisinin herhangi bir objektif ölçüt olmadan ve gerekçe gösterilmeden kullanılması uzlaşma komisyonları arasında farklı sonuçlara, hatta ve hatta aynı komisyonda bile farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Yasal olarak takdir yetkisinin kullanımına ilişkin objektif ölçütler getirilmediği veya tutanaklarda indirim gerekçeleri belirtilmediği müddetçe çıkan sonuçların denetimi gerektiği gibi yapılamamakta ve uygulamada birlik sağlanamamaktadır. Bu durum iyi niyetli mükelleflerin devlete duydukları güven ve adalet duygusunu zedeleyerek vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyeceği gibi özellikle cezai yaptırımların caydırıcılığını azaltarak kötü niyetli mükellefleri de vergi kayıp ve kaçağına daha çok yöneltecektir.

b. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Karşılaştırılması

Araştırmamız kapsamında buraya kadar tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvurularının sonuçları ile bu başvurular neticesinde gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarını belli gruplar halinde karşılaştırmalı olarak inceledik. Bu doğrultuda aşağıda, yapacağımız değerlendirmelerin daha objektif olması açısından, daha önce incelemiş olduğumuz tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ile tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları üzerinde de benzer bir karşılaştırma yapılacaktır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayınlanan veriler yalnızca uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarına ilişkin olup, yapılan başvuruların

sayısını ve bu başvuruların ne kadarında uzlaşma sağlandığını içermemektedir. Bu nedenle karşılaştırma yalnızca uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarına ilişkin olarak yapılacaktır.

(1) Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması

Tabloda son dört yılın toplamı (2012-2015) itibariyle Türkiye genelindeki tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçları yer almaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi asıllarına vergi dairesi tarafından hesaplanacak olan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Tablo 45: Uzlaşma Görüşmelerinin Karşılaştırılması
(TÖUK - TSUK, 2012-2015)

Uzlaşma Komisyonu		Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
		Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	İndirim Oranı
TÖUK*[1]		3.181.421.627	2.671.726.610	**%16**	5.464.282.862	346.020.496	**%94**
Tarhiyat Sonrası	**MEUK**	1.871.012.510	619.033.970	**%67**	2.209.505.192	31.963.394	**%99**
	KUK	339.364.762	157.781.842	**%54**	490.601.631	14.089.195	**%97**
	BMUK	172.926.716	113.117.149	**%35**	277.617.698	9.064.699	**%97**
	MAUK*[2]	1.182.815.405	884.310.462	**%25**	1.730.095.108	108.900.764	**%94**

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*[1]: Vergi Denetim Kurulu bünyesinde kurulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları

*[2]: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde, son dört yılın toplamına göre tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında 3.181.421.627 TL vergi aslı ve 5.464.282.862 TL vergi cezasının uzlaşmaya konu edildiği görülürken; tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında ise toplamda 3.566.119.393 TL vergi aslı ve 4.707.819.629 TL vergi cezasının uzlaşmaya konu edildiği görülmektedir. Bu kapsamda, vergi aslı bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirildiği görülürken, vergi cezası bazında en yüksek tutarlı uzlaşma görüşmelerinin ise tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirildiği görülmektedir. İlgili mevzuat hükümleri gereğince tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerine vergi aslına ek olarak yalnızca vergi ziyaı cezası konu edilebiliyorken, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine ise vergi aslına ek olarak vergi ziyaı cezası ile birlikte genel ve özel usulsüzlük cezalarının da konu edilebildiğini düşündüğümüzde çıkan bu sonucun normal olduğunu söylemek mümkündür.

Son dört yılın toplamına göre, uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarlarını incelediğimizde ise tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri sonucunda hem vergi aslı hem de vergi cezası bazında yapılan indirimlerin tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna kıyasla daha yüksek olduğu görülmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinin incelemeyi yapan memurun bağlı olduğu birim bünyesinde gerçekleştirildiğini düşündüğümüzde ilgili birimin düzenlenen inceleme raporlarında belirtilen vergi aslı üzerinde fazla tartışmaya (pazarlığa) girmeme eğiliminde olduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle, tarhiyat sonrası uzlaşma yolunun, vergi aslına ilişkin indirim beklentisinde olan mükellefler açısından daha avantajlı bir tercih olacağını söyleyebiliriz. Buna karşın vergi cezalarında yapılan indirim oranları hakkında değerlendirmelerde bulunurken tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine vergi zıyaına ek olarak genel ve özel usulsüzlük cezalarının da konu edilebildiğine dikkate etmek gerekir. Zira tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurmayan ve vergi dairesi tarafından gerekli tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin yapılmasının ardından tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuran mükellefler, kesilen cezalardan yalnızca vergi ziyaı cezasını uzlaşmaya konu

edebilmektedirler. Bu nedenle, tarhiyat öncesi uzlaşma yolunun, genel ve özel usulsüzlük cezalarının oluşturduğu ceza yükünden kurtulmak isteyen mükellefler açısından daha avantajlı bir yol olacağını söyleyebiliriz.

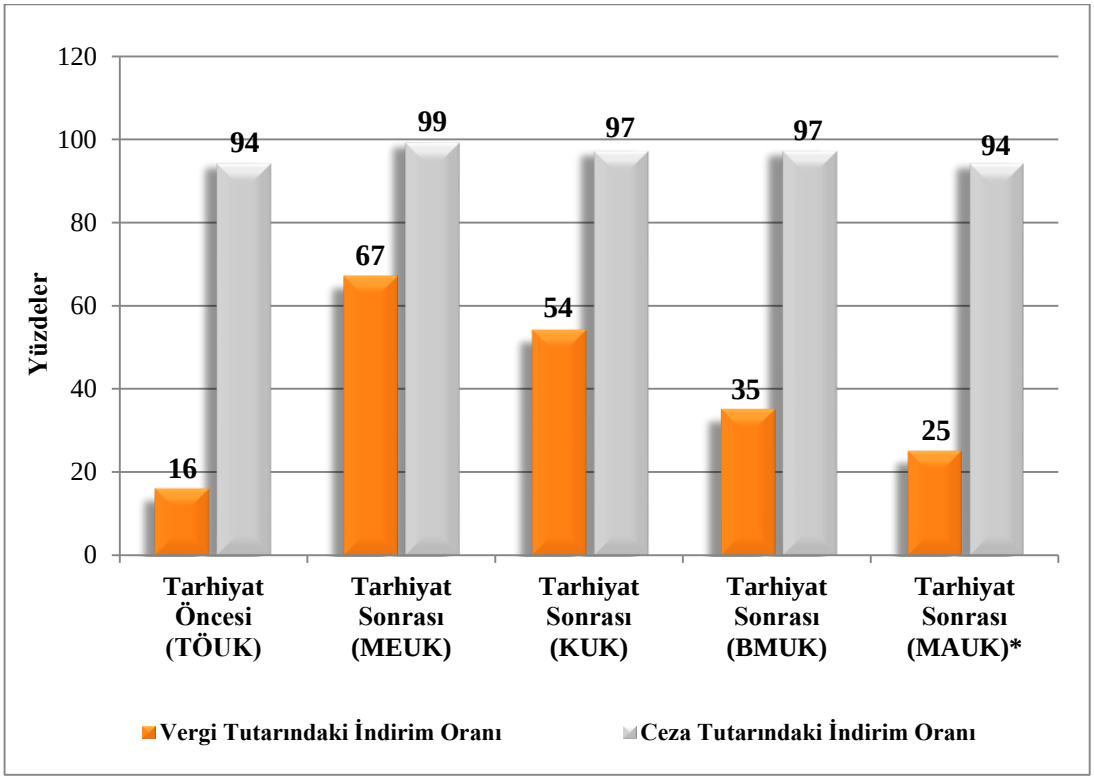
Ayrıca, tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurmak yerine, tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin yapılmasının ardından vergi ziyaı cezaları ile genel ve özel usulsüzlük cezalarının dahil olduğu cezalarda indirim müessesesine başvuran mükelleflerin, uzlaşma sonuçlarına kıyasla daha düşük oranda indirim elde edeceklerini söylemek de mümkündür. Zira uzlaşma müessesesinin aksine cezalarda indirim müessesesi kapsamında yapılacak indirimler kanunen belirlenmiş olup bu konuda herhangi bir pazarlık yapılması söz konusu değildir.

Benzer şekilde, cezaların neredeyse tamamına yakınının silindiği uzlaşma sonuçlarını daha önce **Tablo 24** üzerinden incelediğimiz yargı istatistikleriyle de karşılaştırdığımızda, usulsüzlük, özel usulsüzlük veya vergi ziyaı cezalarına ilişkin dava açmak yerine uzlaşma yoluna başvuran mükelleflerin cezaların oluşturduğu borç yükünden daha yüksek oranda kurtulacağını da söyleyebiliriz.

Bu sonuçlar aynı zamanda uzlaşma müessesesi için bazı kaynaklarda yapılan "*oranı artırılmış cezalarda indirim müessesesi*" tanımlamasının neden yapıldığını da göstermektedir.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında yapılan indirim oranlarına ilişkin yaptığımız bu karşılaştırmayı aşağıdaki grafik yardımıyla daha sade bir şekilde görebiliriz.

Grafik 10: İndirim Oranlarının Karşılaştırılması
(TÖUK - TSUK, 2012-2015)



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

4. Uzlaşma Sonuçlarının Devlet Hazinesi Açısından Değerlendirilmesi

Tabloda 2012-2015 yılları itibariyle Türkiye genelindeki tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonuçları yer almaktadır.

Bilindiği üzere uzlaşma görüşmeleri sonucunda üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar birer kamu alacağı olarak kesinlik kazanmaktadır. Her ne kadar bu durum, uzlaşılan vergi ve cezaların tamamının tahsil edildiği anlamına gelmese de konuyla ilgili olarak yayınlanmış herhangi bir istatistiki çalışma bulunmadığından yapılacak

olan değerlendirmelerde kesinleşen vergi ve cezaların tamamının tahsil edildiği öngörülecektir.

Ayrıca, üzerinde uzlaşılan miktarlara ek olarak, uzlaşmaya konu olan verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizinin hesaplanacağını da daha önce belirtmiştik. Ancak ilgili vergi asıllarının gecikme süreleri bilinmediğinden uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen vergi tutarlarına gecikme faizi tutarları dahil edilememiştir.

Tablo 46: Uzlaşma Görüşmelerinin Devlet Hazinesi Açısından Karşılaştırılması (TÖUK - TSUK, 2012-2015)

Uzlaşma Komisyonu		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
		Kesinleşen	Vazgeçilen	Kesinleşen	Vazgeçilen
TÖUK*[1]		2.671.726.610	509.695.017	346.020.496	5.118.262.366
Tarhiyat Sonrası	**MEUK**	619.033.970	1.251.978.540	31.963.394	2.177.541.798
	KUK	157.781.842	181.582.920	14.089.195	476.512.436
	BMUK	113.117.149	59.809.567	9.064.699	268.552.999
	MAUK*[2]	884.310.462	298.504.943	108.900.764	1.621.194.344
TOPLAM		4.445.970.033	2.301.570.987	510.038.548	9.662.063.943

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2015 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*[1]:Vergi Denetim Kurulu bünyesinde kurulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları

*[2]:Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları (BMVDB hariç), Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ve Vergi Dairesi (Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Mal Müdürlüğü) Uzlaşma Komisyonları

Tablodaki uzlaşma sonuçlarını devlet hazinesi açısından değerlendirdiğimizde, son dört yılın toplamı itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşma

komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonucunda 2.671.726.610 TL vergi aslı ve 346.020.496 TL vergi cezası olmak üzere kesinleşen toplam **3.017.747.106 TL** vergi alacağına karşılık, 509.695.017 TL vergi aslı ve 5.118.262.366 TL vergi cezası olmak üzere toplam **5.627.957.383 TL** vergi alacağından vazgeçildiği görülmektedir.
(*Fark: -2.610.210.277 TL*)

Benzer bir değerlendirmeyi tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına ilişkin yaptığımızda ise son dört yılın toplamı itibariyle,

- Merkezi uzlaşma komisyonunda gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonucunda 619.033.970 TL vergi aslı ve 31.963.394 TL vergi cezası olmak üzere kesinleşen toplam **650.997.364 TL** vergi alacağına karşılık, 1.251.978.540 TL vergi aslı ve 2.177.541.798 TL vergi cezası olmak üzere toplam **3.429.520.338 TL** vergi alacağından vazgeçildiği,
  (*Fark: -2.778.522.974 TL*)

- Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunda gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonucunda 157.781.842 TL vergi aslı ve 14.089.195 TL vergi cezası olmak üzere kesinleşen toplam **171.871.037 TL** vergi alacağına karşılık, 181.582.920 TL vergi aslı ve 476.512.436 TL vergi cezası olmak üzere toplam **658.095.356 TL** vergi alacağından vazgeçildiği,
  (*Fark: -486.224.319 TL*)

- Büyük mükellefler vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonucunda 113.117.149 TL vergi aslı ve 9.064.699 TL vergi cezası olmak üzere kesinleşen toplam **122.181.848 TL** vergi alacağına karşılık, 59.809.567 TL vergi aslı ve 268.552.999 TL vergi cezası olmak üzere toplam **328.362.566 TL** vergi alacağından vazgeçildiği,
  (*Fark: -206.180.718 TL*)

- Mahalli uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonucunda 884.310.462 TL vergi aslı ve 108.900.764 TL vergi cezası olmak

üzere kesinleşen toplam **993.211.226 TL** vergi alacağına karşılık, 298.504.943 TL vergi aslı ve 1.621.194.344 TL vergi cezası olmak üzere toplam **1.919.699.287 TL** vergi alacağından vazgeçildiği görülmektedir.
(*Fark: -926.488.061 TL*)

Bu kapsamda, son dört yılın toplamı itibariyle tüm tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonucunda 1.774.243.423 TL vergi aslı ve 164.018.052 TL vergi cezası olmak üzere kesinleşen toplam **1.938.261.475 TL** vergi alacağına karşılık, 1.791.875.970 TL vergi aslı ve 4.543.801.577 TL vergi cezası olmak üzere toplam **6.335.677.547 TL** vergi alacağından vazgeçildiği görülmektedir.

(*Fark:- 4.397.416.072 TL*)

Buna göre son dört yılın toplamı itibariyle, devlet hazinesi açısından uzlaşma müessesesi aracılığıyla elde edilen en yüksek gelirin kesinleşen toplam **3.017.747.106 TL** vergi alacağı ile tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan sağlandığı görülürken, en yüksek kaybın ise vazgeçilen toplam **6.335.677.547 TL** vergi alacağı ile tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunda yaşandığı görülmektedir.

Benzer bir değerlendirmeyi tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları arasında yaptığımızda ise, son dört yılın toplamı itibariyle devlet hazinesi açısından tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi aracılığıyla elde edilen en yüksek gelirin kesinleşen toplam **993.211.226 TL** vergi alacağı ile mahalli uzlaşma komisyonlarından sağlandığı görülürken, en yüksek kaybın ise vazgeçilen toplam **3.429.520.338 TL** vergi alacağı ile merkezi uzlaşma komisyonunda yaşandığı görülmektedir.

Bu kapsamda, son dört yılın toplamı itibariyle tüm tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin sonucunda 4.445.970.033 TL vergi aslı ve 510.038.548 TL vergi cezası olmak üzere kesinleşen toplam **4.956.008.581 TL** vergi alacağına karşılık, 2.301.570.987 TL vergi aslı ve 9.662.063.943 TL vergi cezası olmak üzere toplam **11.963.634.930 TL** vergi alacağından vazgeçildiği görülmektedir.

Çıkan sonuçlara göre, uzlaşma müessesesi aracılığıyla devlet hazinesinin son dört yılda toplam **7.007.626.349 TL** zarara uğradığı görülmektedir. Ancak bu tutarlara kesinleşen vergi aslı miktarı üzerinden hesaplanması gereken gecikme faizi tutarlarının dahil edilmediğini tekrar ifade etmemiz gerekir. Zira kesinleşen vergi tutarı olan 4.445.970.033 TL üzerinden hesaplanması gereken gecikme faizinin de eklenmesiyle birlikte uzlaşma müessesesi aracılığıyla elde edilen gelir de artacağından, hazinenin uğradığı zarar da daha düşük olacaktır. Ancak konuyla ilgili olarak yayınlanmış olan herhangi bir istatistik bulunmadığından, hesaplanan gecikme faizi tutarının da ne kadar olduğu bilinmemektir. VUK'na göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl olan tarh zamanaşımı süresi geçirildikten sonra vergi idaresi tarafından herhangi bir tarhiyat veya vergi incelemesi yapılamadığını düşündüğümüzde, gecikme faizinin kanunen mümkün olan en uzun süre üzerinden hesaplanması halinde elde edilecek tutar (4.445.970.033) x (5 x 12 ay) x (%1,40) = 3.734.614.828 TL olacaktır. Dolayısıyla gecikme faizinin mümkün olan en yüksek tutarda hesaplanmış olması halinde bile devlet hazinesinin uzlaşma müessesesi aracılığıyla son dört yılda toplam (7.007.626.349) – (3.734.614.828) = **3.273.011.521 TL** zarara uğradığı görülmektedir. Diğer taraftan komisyon üyelerine ödenmekte olan huzur ücretlerinin yanı sıra inceleme faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaları da hesaba kattığımızda dolaylı bir şekilde de olsa devlet hazinesinin uğradığı zararın daha da artacağını söyleyebiliriz. Öte yandan büyük emek ve zaman harcanarak tespit edilen vergi kayıplarının kısa bir görüşmeyle kağıt üstünde silinmesi, vergi müfettişleri başta olmak üzere vergi inceleme memurlarının motivasyonunu da olumsuz yönde etkilemektedir.

Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, uzlaşma komisyonlarında yapılacak indirimlere ilişkin mevzuatta hiçbir belirleme veya sınırlama yapılmadığından dolayı komisyonların uzlaşma görüşmelerine konu edilen vergi veya ceza tutarları üzerinde yapacakları indirim konusunda takdir özgürlüğüne sahip olduklarını söylemek mümkündür. Ancak bu durum, sonuçlardan da görüleceği üzere alt limit olmaksızın keyfiliğe kaçacak şekilde kullanabilecek bir takdir yetkisinin doğmasına neden olduğundan vergi kanunları önünde eşitlik ve mali güce göre vergilendirme gibi bazı

Anayasal vergilendirme ilkelerinin yanı sıra kanunen alınması gereken vergi alacaklarından vazgeçilmesi noktasında da vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırılıklara yol açmaktadır.[783] Bu bakımdan, uzlaşma müessesesi aracılığıyla vergi aslına ilişkin olarak yapılacak indirimlerin, vergi hatasının bulunması, ödeme gücünün bulunmaması gibi "iyi niyetli" durumlar dışında kısıtlanması yahut tamamen kaldırılmasına ek olarak takdir yetkisinin yalnızca vergi cezaları üzerinde ve belirli ölçütler dahilinde kullanabilecek bir şekilde yeniden düzenlenmesi halinde karşımıza daha farklı sonuçlar çıkacaktır. Buna göre, son dört yılın uzlaşma sonuçlarını vergi aslında yapılan indirimleri göz ardı edecek şekilde yeniden değerlendirdiğimizde 6.747.541.020 TL vergi aslı ve 510.038.548 TL vergi cezası olmak üzere kesinleşen toplam **7.257.579.568 TL** vergi alacağına karşılık yalnızca vergi cezalarından oluşan **9.662.063.943 TL** vergi alacağından vazgeçilmiş olacaktır. Kesinleşen bu tutarlara ek olarak 6.747.541.020 TL vergi aslı üzerinden hesaplanacak olan gecikme faizini de eklediğimizde kesinleşen ve vazgeçilen tutarların hemen hemen denk seviyede olacağını söylemek mümkündür.

Buna ek olarak, mevcut hukuki düzenlemelere göre uzlaşma müessesesinin herhangi bir kullanım limiti (*uzlaşmaya başvuru sayısı*) ve objektif ölçütler olmadan uygulanmasının, vergi kayıplarına ilişkin olarak uygulanan cezai yaptırımların mükellefler üzerindeki caydırıcı etkisini azalttığını da söyleyebiliriz. Bir anlamda devlet, kendi koyduğu vergi ve cezadan vazgeçmekte, yani kendi koyduğu vergi ve cezanın ödenemezliğini kabul etmektedir.[784] Buna bir de sonuçların indirim gerekçelerini içermeyecek şekilde yalnızca rakamsal olarak açıklanmasını ve yapılan indirimlerin herhangi bir denetime tabi tutul(a)mamasını da eklediğimizde bu müessesenin mükellefler üzerinde ne derece olumsuz bir etki yaratacağı da açıktır. Nitekim bu konularda yapılacak hukuki düzenlemeler sayesinde anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılıkların yanı sıra devlet hazinesi açısından oluşan vergi kayıplarının kısmen de olsa önüne geçilmesi mümkün olacaktır. Düzenlemeler vergi asıllarında indirimin kaldırılması, uzlaşmanın kullanım limitinin sınırlandırılması, indirimlerin uzlaşmanın kullanım sıklığına, mükelleflerin vergi ödeme konusundaki

[783] Serkan Özyurt, *a.g.m.*; Celal Hocaoğlu, *a.g.m.*, s.508; Ersan Öz, *a.g.e.*, s.141
[784] Ersan Öz, *a.g.e.*, s.141-142

geçmiş durumlarına ya da ödeme güçlerine göre yapılması veya objektif başvuru gerekçeleri getirilmesi şeklinde yapılabilir. Bu sayede, iyi ve kötü niyetli mükelleflerin ayrımı da yapılmış olacağından vergi borcunu zamanında ödeyen mükelleflerin güveni ve iyi niyeti de korunmuş olacaktır. Zira mevcut uygulamalara göre vergisini zamanında ödeyen mükelleflere tanınmayan indirim imkânı vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflere tanınmaktadır. Yani bir nevi vergi ödevlerini yerine getirmeyenlere daha az vergi ödeme imkânı tanınarak bu kişiler ödüllendirilmektedir. Bu bakımdan özellikle kötü niyetli mükelleflerde "*vergimi eksik beyan etsem de bir şey olmaz, tespit edilse bile uzlaşmayla cezaların tamamına yakını indiriliyor, vergi aslından da ne koparsam kar*" gibi bir düşüncenin yerleşmesi halinde uzlaşma müessesesinin vergi uyuşmazlıklarının çözümünü sağlamaktan ziyade bu uyuşmazlıkların yaşanmasına daha çok sebep olacağı açıktır.

Öte yandan, uzlaşmanın temel amacının, uyuşmazlıkları yargıya taşınmadan idari aşamada kısa sürede giderip yargının iş yükünü hafifletmek ve vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmak olduğunu daha önce ifade etmiştik. Bu kapsamda, uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi alacağının bir kısmından vazgeçilerek, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan vergilerin bir an önce tahsil edilmesi ve bu sayede vergiden beklenilen faydanın zamanında elde edilmesi hedeflenmektedir. Bunun yanı sıra vergi idaresi yani devlet, uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan idari aşamada çözülmesiyle birlikte çok sayıda davayı izleme yükünden, mükelleflerle hasım olarak yargı organları önüne çıkmaktan, uzun bir yargısal sürecin ortaya çıkaracağı emek ve zaman kaybından, davalara dair çeşitli masraflardan da kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca mükellefler tarafından dava açılması ve kazanılması halinde belki de hiç tahsil edilemeyecek olan kamu alacağının uzlaşma sayesinde kısmen de olsa tahsil edilebilme imkânı doğmaktadır. Böylece hem idarenin çabaları boşa gitmemiş, hem de yargı organları meşgul edilmemiş olacaktır.[785] Her ne kadar son dört yılın toplamı itibariyle uzlaşma müessesesi aracılığıyla devlet hazinesinin **4.956.008.581 TL** gelir elde ettiği öngörülse de istenilen amaca ne ölçüde ulaşıldığının ölçülmesi için yargı sonuçlarına da bakmak gerecektir. Konuyla ilgili

[785] Sadık Kırbaş, *a.g.e.*, 20. Baskı, s.195-196; Elif Yılmaz, *a.g.m.*, s.345-346; Erdoğan Öner, *a.g.e..*, s.209

olarak daha önce **Tablo 21** ve **Tablo 17** üzerinden incelediğimiz verilere göre, son beş yılda yargıya taşınan uyuşmazlıkların yaklaşık %45'inin mükellefler lehine (iptal kararıyla) sonuçlandığı ve ortalama yargılama sürelerinin de 122 gün ila 239 gün arasında değiştiği görülmektedir. Ancak dava konusu yapılan tutarların ne kadar olduğu ve bu tutarların ne kadarının onandığı yahut reddedildiği kamuoyuyla paylaşılmadığından dava sonuçları parasal açıdan net olarak bilinmemektedir. Bu nedenle, uzlaşma sayesinde elde edilen gelirin yargı yoluyla kıyaslanabilmesi ve uzlaşma müessesesinin daha kapsamlı bir şekilde değerlendirilebilmesi açısından, konuyla ilgili olarak yapılması gereken istatistiki çalışmalar oldukça önem arz etmektedir.

Bu kapsamda daha önce **Tablo 10** üzerinden incelediğimiz verilere göre, son dört yılın toplamı itibariyle uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen toplam **4.445.970.033 TL** vergi aslı tutarının Türkiye genelinde tahakkuk eden (kesinleşen) vergi aslı miktarı içindeki payının yaklaşık %1 civarında olduğu görülmektedir. Bu nedenle, uzlaşmanın temel amacının vergi tahsilatını artırmaktan çok, vergi yargısının iş yükünü hafifletmek ve uzun bir sürece yayılı olan vergilendirme ilişkisinin barışçıl bir şekilde sürdürülmesini sağlamak olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla, uzlaşmanın tamamen kaldırılması gerektiğini savunan eleştirilerin aksine vergi mevzuatında yapılacak olan düzenlemelerle uygulanmaya devam etmesi daha yerinde olacaktır. Zira uzlaşmanın kaldırılması halinde vergi yargısında görülmekte olan dava sayısı da artacağından kısa vadede hâkim sayısında büyük oranlı artışlar yaşanmadığı sürece, hâkim başına düşen dava sayısı ve buna bağlı olarak ortalama yargılama süreleri de 2-3 kat artacaktır. (bkz. **Tablo 15** ve **Tablo 17**) Son beş yılda karara varılan davaların yaklaşık %45'inin iptal kararıyla sonuçlandığını da hesaba kattığımızda devlet hazinesinin vergi alacağını hiç tahsil edememe riski de ortaya çıkabilecektir. Ayrıca uzun süren yargılama süresi boyunca mükelleflerle hasım olarak karşı karşıya gelineceğinden taraflar arasında devam edecek olan vergilendirme ilişkisi de bu durumdan olumsuz yönde etkilenecektir.

V. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARINA İLİŞKİN NİTEL BİR ARAŞTIRMA

A. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

1- Araştırmanın Konusu ve Yöntemi

Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergilendirme ilişkisinin tarafları olan alacaklı konumundaki vergi idaresi ile borçlu konumundaki mükellefler arasında da bazı sorunlar yaşanabilmektedir. Vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak ortaya çıkan ve tarafları karşı karşıya getiren bu sorunlara vergi uyuşmazlıkları denilmektedir. Nitel araştırma yönteminin kullandığı bu araştırmada, vergi idaresi ile mükelleflerin tutum ve davranışlarının belirlenerek, vergi uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenlerinin, çözüm yollarının ve bu çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

2- Veri Toplama Tekniği

Verilerin toplanma sürecinde nitel araştırma tekniklerinden biri olan **tam yapılandırılmış görüşme tekniği** kullanılmış olup, yapılan görüşmelerde araştırmanın amacına uygun olarak düzenlenmiş olan anket formu (EK-1) kullanılmıştır. Anketin düzenlenme aşamasında ise 2005 yılında İsmail Kutlar tarafından yayınlanmış olan tez çalışmasındaki anket formu[786] (EK-2) kendisinden gerekli izinler sağlanarak örnek alınmıştır. Bu kapsamda, araştırmamıza daha uygun verilerin elde edilmesi, içeriğin güncel ve kapsamlı bir hale getirilmesi amacıyla anket üzerinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Güncel değişiklikler, eklemeler ve çıkarmalarla birlikte yeniden düzenlenen anket formu, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenlerini ve çözüm yollarını kapsayan toplam 22 sorudan oluşmaktadır.

---

[786] İsmail Kutlar, *İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması*, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep, Haziran 2005, s.103-106

Deneklerin daha objektif ve doğru bir şekilde cevap verebilmeleri için anket formu üzerinde kişisel bilgilere yer verilmemiş olup, görüşmelerde deneklerden sadece işaretleme yapmaları ve isim yazmamaları istenmiştir. Buna ek olarak, çalışmanın amacı ve içeriği hakkında da bilgi verilerek, yapılan çalışmanın bilimsel bir çalışma olduğu ve elde edilen sonuçların tamamen bilimsel amaçlar için kullanılacağı ifade edilmiştir. Görüşmeler sırasında anket sorularına yönelik yapılan açıklamalar dışında, deneklerin görüş ve düşüncelerini etkileyebilecek herhangi bir müdahale veya davranışta da bulunulmamıştır.

3- Araştırma Evreni ve Örneklem

Araştırma evreni olarak, gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin vergiye ilişkin işlemlerini yürüten ve Edirne ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler hedef alınmıştır. Buna göre araştırmanın evreni, Edirne Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına (ESMMMO) kayıtlı olan 58 serbest muhasebeci ve 328 serbest muhasebeci mali müşavir ile İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasına (İYMMO) kayıtlı olan 1 yeminli mali müşavirden oluşmaktadır.

Araştırmanın örneklemi ise Edirne il merkezinde faaliyet gösteren 28 serbest muhasebeci ve 155 serbest muhasebeci mali müşavir ile 1 yeminli mali müşavir arasından belirlenen 100 kişiden oluşmaktadır. Örneklemin belirlenmesi aşamasında **kartopu (zincirleme) örnekleme** tekniği kullanılmış olup, araştırma evreninin özelliklerini en iyi yansıtan, araştırma konusuna en etkin ve güvenilir veriyi sağlayabilecek olan örneklem seçimine dikkat edilmiştir. Bu çerçevede tamamen rastlantısal olarak belirlenen çekirdek örneklere ve daha sonra ulaşılan kişilere "*Bu konuda en çok hangi meslek mensubu bilgi sahibi olabilir?*" "*Kimlerle görüşmemizi önerirsiniz?*" şeklinde sorular yöneltilerek görüşme yapılacak kişiler belirlenmiştir.

4- Veri Analiz Yöntemi

Araştırma sonucunda elde edilen veriler **frekans (sıklık) testine** tabi tutularak **betimsel analiz yöntemine** göre çözümlenmiştir. Görüşmelerde deneklerin dile getirdiği veya anket formu üzerinde belirttiği ifadeler de anlam ve içeriğinde değişiklik yaratmayacak bir şekilde düzenlenerek aktarılmıştır. Elde edilen bulgular daha önce incelediğimiz istatistikî verilerle karşılaştırmalı bir şekilde değerlendirilmiştir.

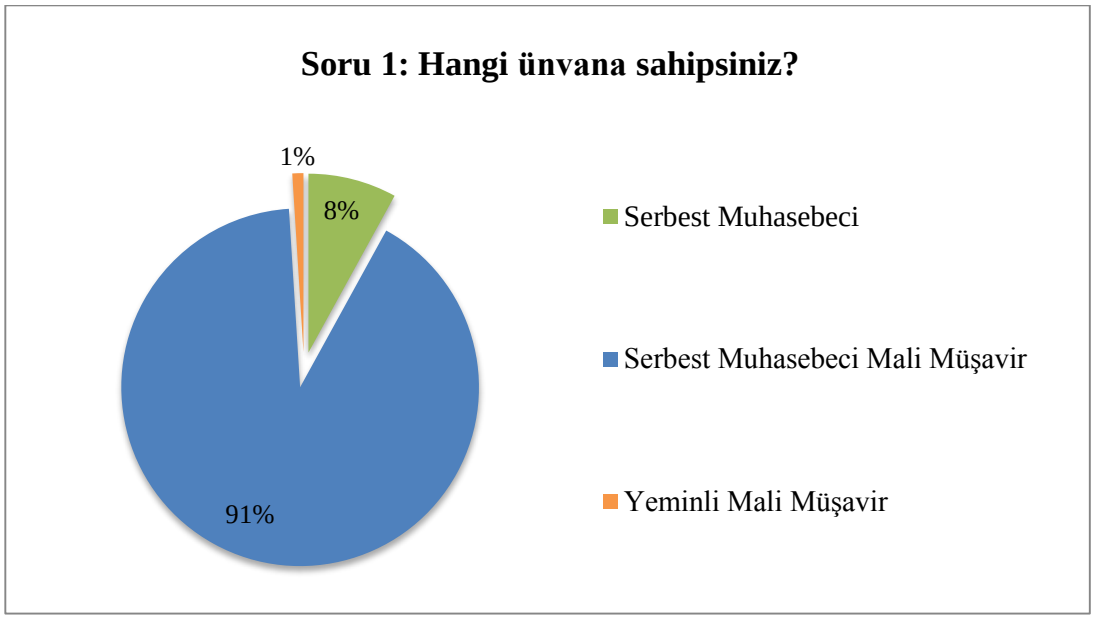
5- Araştırmanın Kısıtlamaları

Vergi konusu hassas bir konu olduğundan anket formunda yer alan sorulara verilen yanıtların yeteri kadar doğruları yansıtıp yansıtmadığı tartışma konusudur. Zira yapılan görüşmelerde deneklerin tamamen bireysel yanıtları dikkate alınmış olup, sosyal kabul görmeye yönelik verilen yanıtlar ile gerçek yanıtların ayırt edilebilmesi mümkün olmamıştır. Ancak, deneklere doğrudan vergi kaçırmaya yönelik sorular yöneltmek yerine, vergi uyuşmazlıklarına ve çözüm yollarına ilişkin mükelleflerin, idarenin ve muhasebe meslek mensuplarının tutum ve davranışlarını ölçen sorular yöneltilmiştir. Bu kapsamda deneklerin daha objektif ve doğru yanıtlar verebilmeleri açısından, anket üzerinde kişisel bilgilere yer verilmediği gibi, yapılan çalışmanın bilimsel bir çalışma olduğu ve elde edilen sonuçların tamamen bilimsel amaçlar için kullanılacağı da ifade edilmiştir. Benzer şekilde, deneklerin görüş ve düşüncelerini etkileyebilecek herhangi bir müdahale veya davranışta da bulunulmamıştır. Bu nedenle verilen yanıtların doğruları daha çok yansıttığı düşünülmektedir.

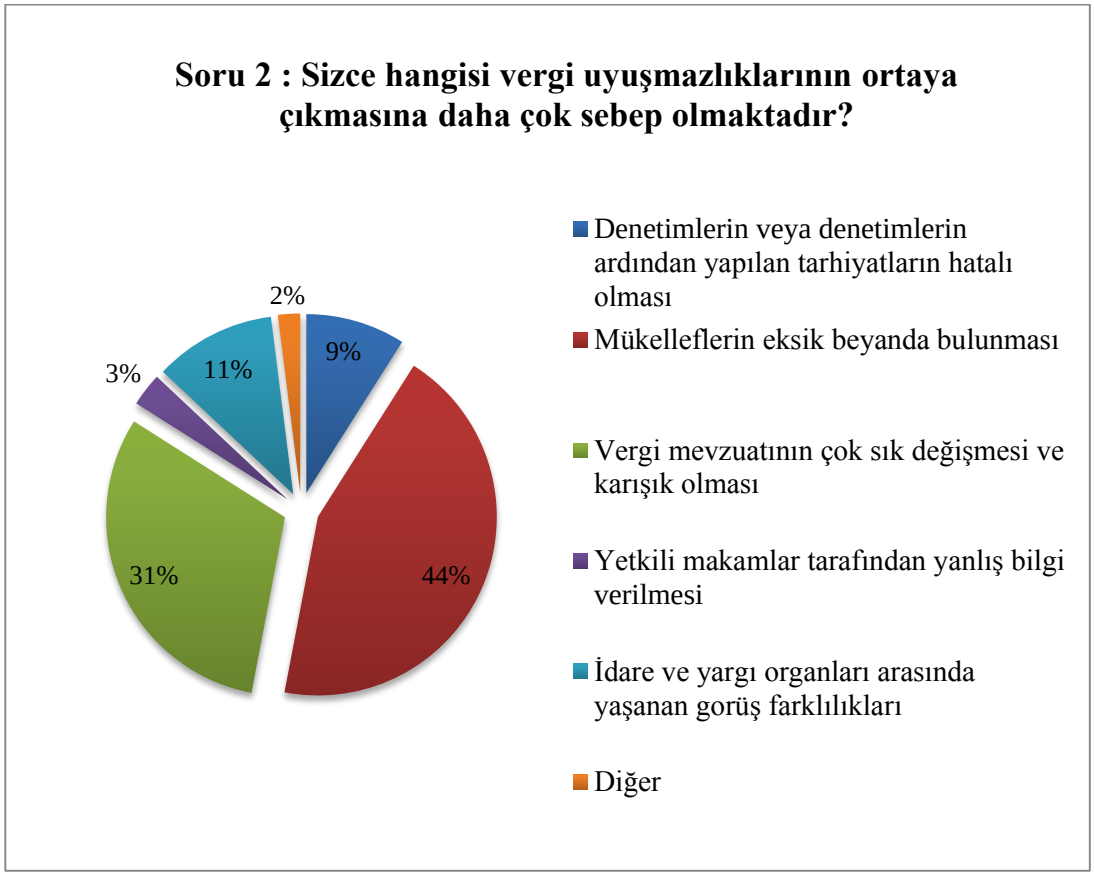
Öte yandan, çalışma evreninin belirlenmesinde kriter olarak yalnızca Edirne ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları hedef alındığından, bunu tüm Türkiye üzerinde genellemek de yeterince güvenilir olmayacaktır. Bu nedenle araştırma evreninin genişletilmesiyle paralel olarak, örneklem sayısının da artırılması daha yerinde olacaktır. Gelecekte yapılacak olan araştırmalarda bu kısıtlamaların dikkate alınması daha güvenilir sonuçlar elde edilmesi açısından oldukça önemlidir.

B. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

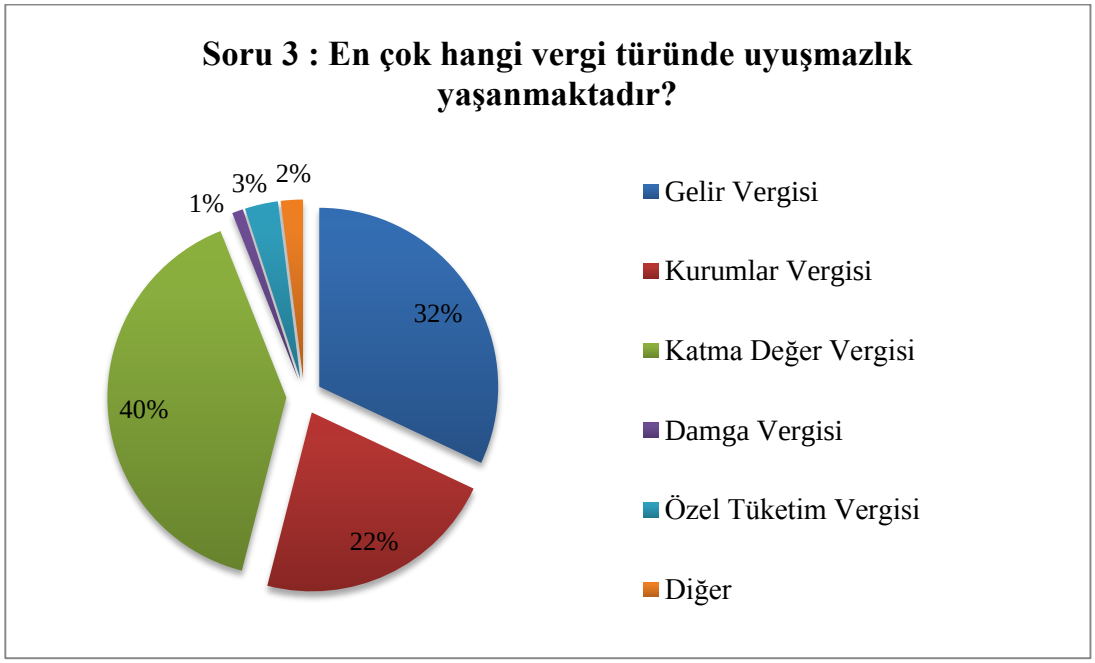
Anket sorularına verilen yanıtlar yüzdesel grafikler üzerinden tek tek değerlendirilerek elde edilen bulgular maddeler halinde verilecektir.



Deneklere ilk olarak hangi unvana sahip oldukları sorusu yöneltilmiştir. Verilen cevaplara göre deneklerin %91'i serbest muhasebeci mali müşavir, %8'i serbest muhasebeci, %1'i ise yeminli mali müşavir unvanına sahip olduklarını belirtmişlerdir. Bu kapsamda, aşağıdaki sorulara yönelik yapılacak olan değerlendirmeler ESMMMO ve İYMMO'na bağlı bu meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda yapılmıştır.



Deneklere hangi etkenin vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına daha çok sebep olduğu sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %44'ü vergi uyuşmazlıklarının daha çok mükelleflerin eksik beyanda bulunmasından dolayı yaşandığını belirtirken, %31'i vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olmasından dolayı; %11'i idare ve yargı organları arasında yaşanan görüş farklılıklarından dolayı; %9'u denetimlerin veya denetimlerin ardından yapılan tarhiyatların hatalı olmasından dolayı; %3'ü ise yetkili makamlar tarafından yanlış bilgi verilmesinden dolayı vergi uyuşmazlıklarının daha çok yaşandığını belirtmişlerdir. %2 oranla diğer seçeneğini işaretleyen bazı denekler ise "*mevzuat değişikliklerinden mükelleflerin ve mali müşavirlerin zamanında haberdar olmamasından dolayı*" vergi uyuşmazlıklarının daha çok yaşandığını ifade etmişlerdir.



Deneklere en çok hangi vergi türünde uyuşmazlık yaşandığı sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %40'ı bu soruya diğer vergi türlerine kıyasla katma değer vergisine ilişkin olarak daha fazla uyuşmazlık yaşandığını belirtirken, deneklerin %32'si gelir vergisi, %22'si kurumlar vergisi, %3'ü özel tüketim vergisi, %1'i damga vergisi, %2'si ise diğer vergi türlerine (*belirtilmemiş*) ilişkin olarak yaşanan uyuşmazlıkların daha fazla olduğunu belirtmişlerdir.

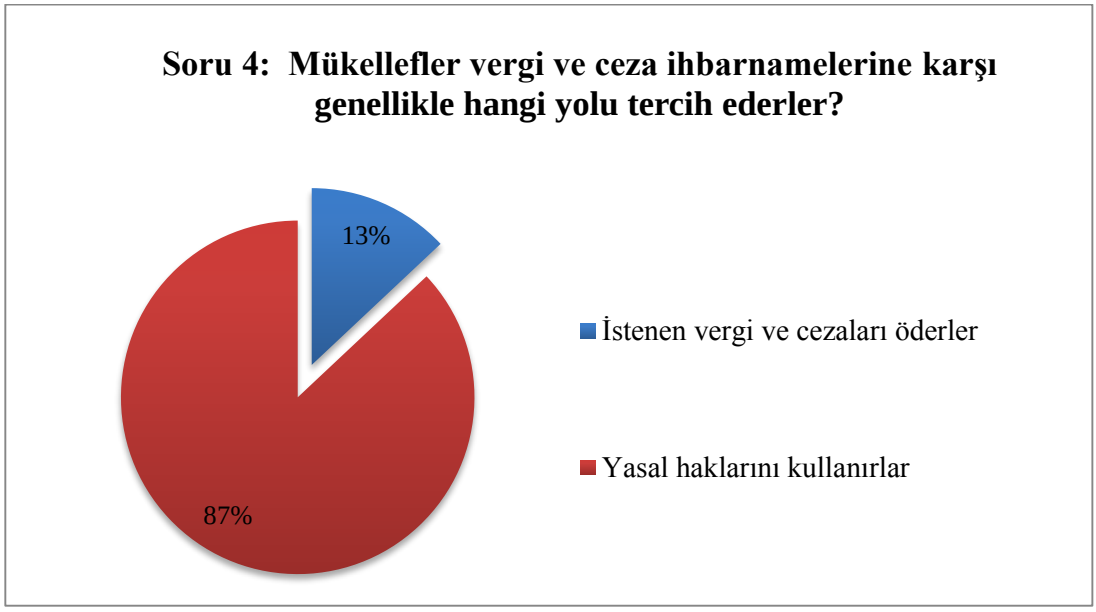
Çıkan sonuçlara göre uygulamada en fazla uyuşmazlık yaşanan vergi türünün katma değer vergisi olduğu görülmektedir. Uygulamada KDV'yi ilgilendiren olayların (işlem sayısının) daha fazla olmasından dolayı yaşanan uyuşmazlık sayısı da diğer vergi türlerine kıyasla daha yüksek olabilmektedir. Katma değer vergisinin ardından ikinci ve üçüncü sırada ise gelir ve kurumlar vergisi gelmektedir. Bilindiği üzere gelir ve kurumlar vergisi doğrudan gerçek veya tüzel kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirler üzerinden alınmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisine ilişkin olarak yapılan vergilendirme işlemlerine karşı tepkilerinin daha fazla olması doğaldır. Öte yandan, gelir ve kurumlar vergisindeki uyuşmazlık nedenlerini aynı zamanda katma değer vergisindeki uyuşmazlıkları da artıran bir etken olarak nitelendirmek mümkündür. Örneğin, bir gelir veya kurumlar vergisi mükellefi faturasız bir mal sattığında hem gelir vergisi açısından hem de

katma değer vergisi açısından vergi ziyaı yaşanmakta ve bu durum iki vergi türünde de uyuşmazlığa neden olmaktadır.

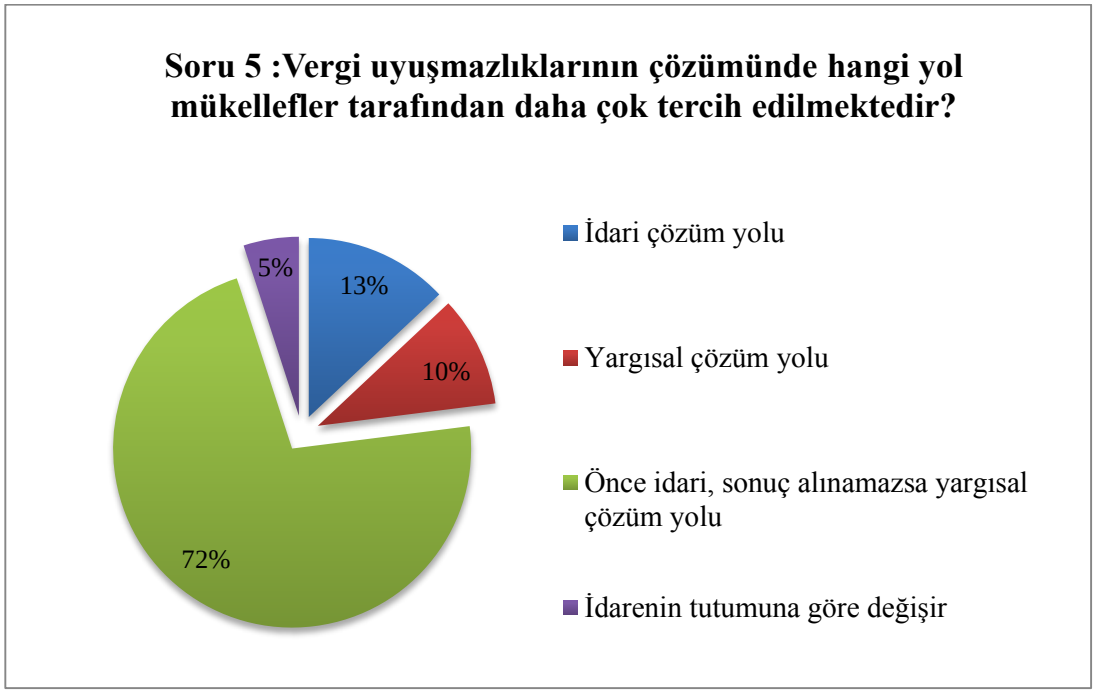
Faal mükellef sayılarındaki farklılığın vergilendirmeye ilişkin yaşanan uyuşmazlıkların sayısını etkileyen nedenlerden biri olduğunu da söyleyebiliriz. Nitekim daha önce **Tablo 2** ve **Tablo 3** üzerinden de incelediğimiz üzere, katma değer vergisi ve gelir vergisine tabi faal mükellef sayılarının diğer vergi türlerine kıyasla daha fazla olduğunu düşündüğümüzde, çıkan sonuçların katma değer vergisi ve gelir vergisi üzerinde yoğunlaşmasını bu durumun doğal bir sonucu olarak değerlendirmek mümkündür.

Konuyla ilgili olarak daha önce **Tablo 7** üzerinden yaptığımız değerlendirmelerin de bu sonuçları destekler nitelikte olduğunu söylemek mümkündür. Buna göre, Türkiye genelinde 2015 yılı itibariyle hakkında en çok inceleme yapılan vergi türünün katma değer vergisi olduğu görülürken bunu sırasıyla kurumlar vergisi ve gelir vergisi takip etmektedir. Ayrıca yapılan incelemeler sonucunda en fazla vergi tarhiyatı ve ceza öngörülen vergi türünün de katma değer vergisi olduğu tespit edilmiştir.

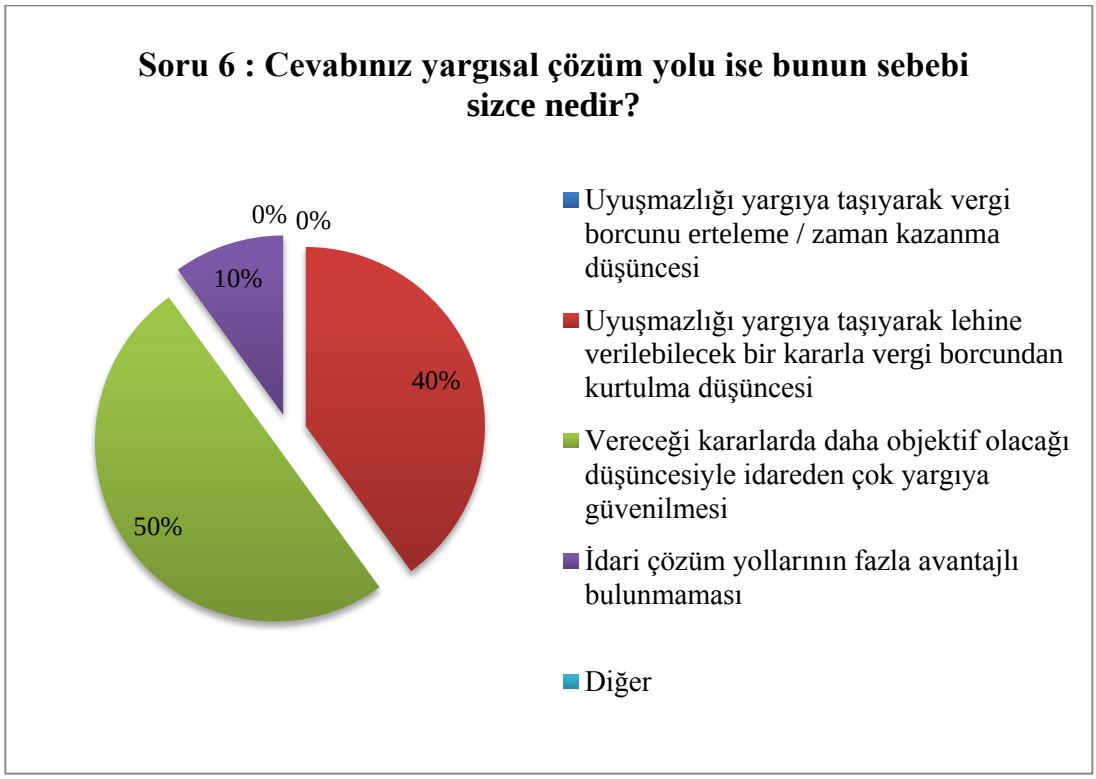
Öte yandan, daha önce Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde son beş yılda açılan dava türlerini içeren **Tablo 19** üzerinden yaptığımız incelemelerde de katma değer vergisi ve gelir vergisinin, hakkında en çok dava açılan ilk üç vergi türünden biri olduğu görülmektedir. Bu istatistiklerin de anketimizden çıkan sonuçları destekler nitelikte olduğunu söyleyebiliriz.



Deneklere, vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı mükelleflerin genellikle hangi yolu tercih ettikleri sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %87'si mükelleflerin yasal haklarını kullandıklarını belirtirken, %13'ü ise mükelleflerin istenen vergi ve cezaları ödediklerini belirtmişlerdir. Sonuçlara göre, mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun bildirilen vergi borcunu hemen ödemek yerine kanuni itiraz haklarını kullanmayı tercih ettikleri görülmektedir.

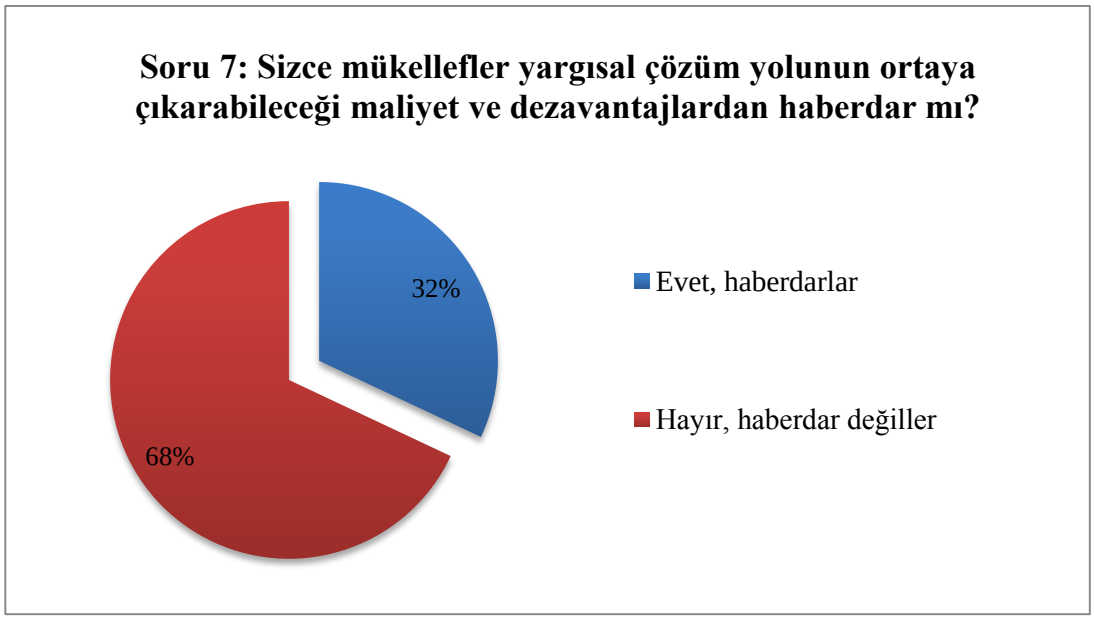


Deneklere vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda hangi yolun mükellefler tarafından daha çok tercih edildiği sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %72'si vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda mükelleflerin öncelikli olarak idari çözüm yolunu tercih ettiklerini, eğer sonuç alamazlarsa da yargısal çözüm yoluna başvurduklarını belirtirken, %13'ü idari çözüm yolunu tercih ettiklerini, %10'u doğrudan yargısal çözüm yoluna başvurduklarını, %5'i ise mükelleflerin tercihinin idarenin tutumuna göre değiştiğini belirtmişlerdir. Buna göre, mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda yargısal çözüm yoluna kıyasla idari çözüm yollarını daha çok tercih ettikleri görülmektedir.

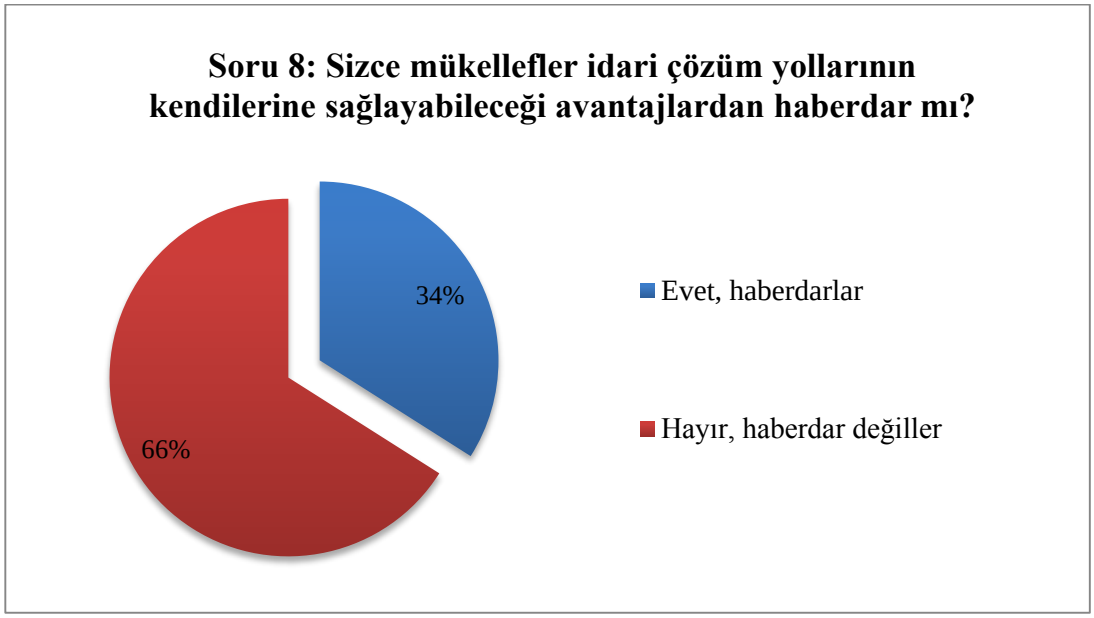


Bir önceki soruya göre, vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda mükelleflerin doğrudan yargısal çözüm yoluna başvurmayı daha çok tercih ettiklerini belirten deneklere bu tercihin arkasında yatan faktörün ne olduğu sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %50'si vereceği kararlarda daha objektif olacağı düşüncesiyle idareden çok yargıya güvenildiği için mükelleflerin böyle bir tercihte bulunduklarını belirtirken, %40'ı uyuşmazlığı yargıya taşıyarak lehine verilebilecek bir kararla vergi borcundan kurtulma düşüncelerinden dolayı, %10'u ise idari çözüm

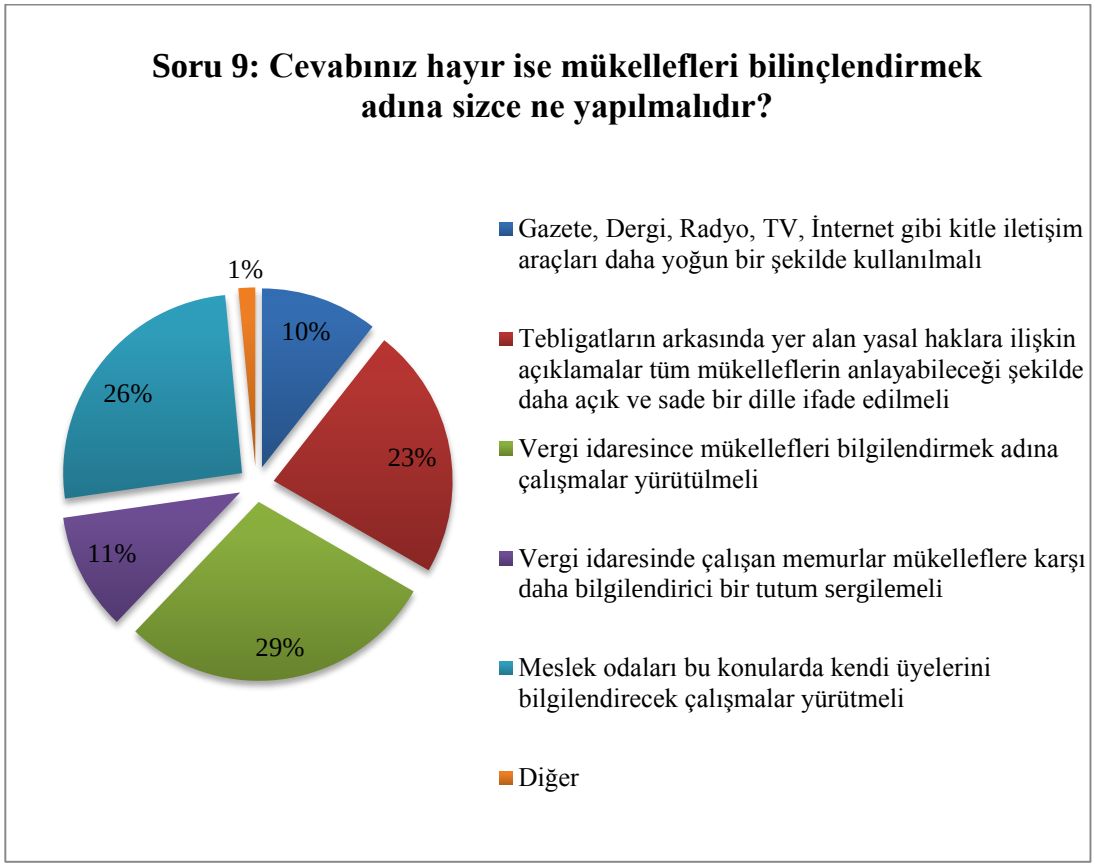
yollarının fazla avantajlı bulunmamasından dolayı mükelleflerin doğrudan yargısal çözüm yolunu tercih ettiklerini belirtmişlerdir.



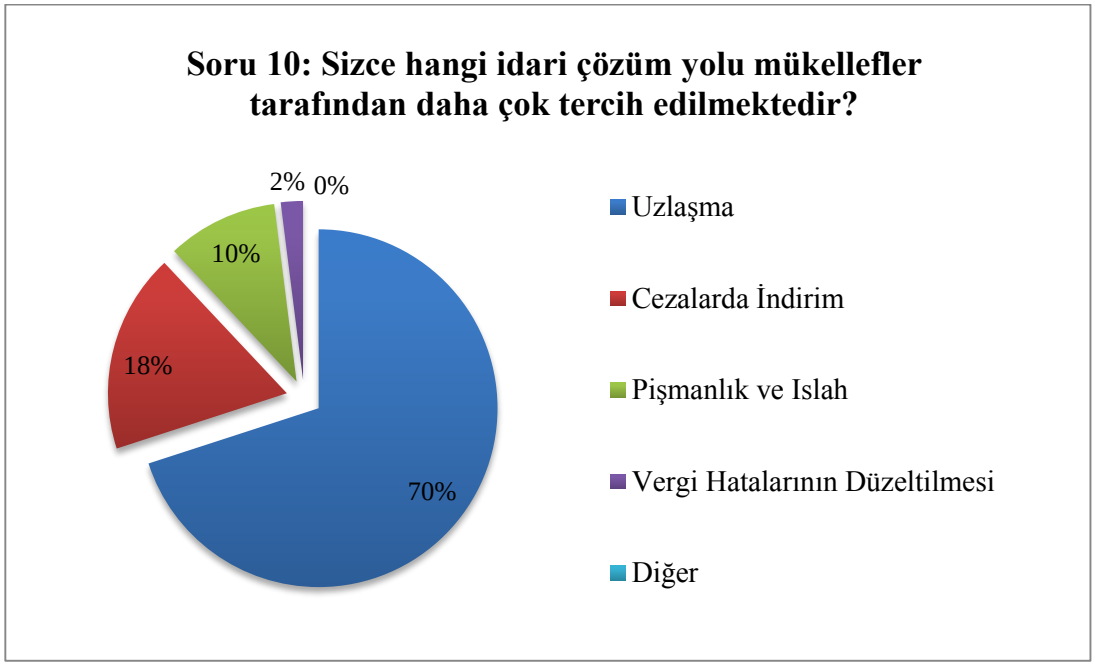
Deneklere vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda yargısal çözüm yolunun ortaya çıkarabileceği maliyet ve dezavantajlar konusunda mükelleflerin bilgi sahibi olup olmadıkları sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %68'i mükelleflerin bu konuda yeteri kadar bilgi sahibi olmadıklarını belirtirken, %32'si ise mükelleflerin bu konuda yeteri kadar bilgiye sahip olduklarını belirtmişlerdir. Bu soruya hayır cevabını veren deneklerin büyük bir çoğunluğu ise bu bilgilendirmeyi genellikle bizzat kendilerinin yaptıklarını ayrıca ifade etmişlerdir.



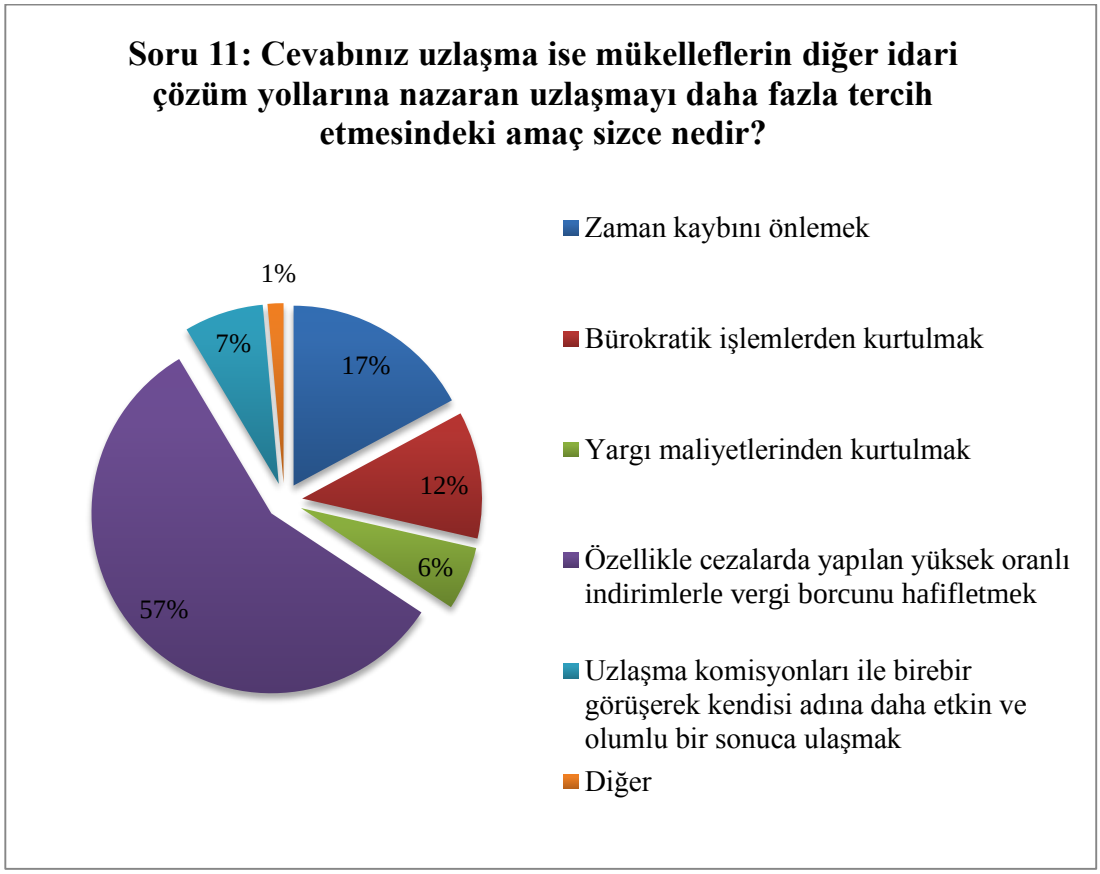
Deneklere mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda idari çözüm yollarının kendilerine sağlayabileceği avantajlar konusunda bilgi sahibi olup olmadıkları sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %66'sı mükelleflerin bu konuda yeteri kadar bilgi sahibi olmadıklarını belirtirken, %34'ü ise mükelleflerin bu konuda yeteri kadar bilgiye sahip olduklarını belirtmişlerdir. Bu soruya hayır cevabını veren deneklerin büyük bir çoğunluğu ise bu bilgilendirmeyi genellikle bizzat kendilerinin yaptıklarını ayrıca ifade etmişlerdir.



Bir önceki soruya göre, mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda idari çözüm yollarının sağlayabileceği avantajlar konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olmadıklarını düşünen deneklere mükellefleri bilinçlendirmek adına ne yapılması gerektiği sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %29'u vergi idaresince mükellefleri bilgilendirmek adına çalışmalar yürütülmesi gerektiğini düşünürken, %26'sı meslek odalarının kendi üyelerini bilgilendirecek çalışmalar yürütmesi gerektiğini, %23'ü tebligatların arkasında yer alan yasal haklara ilişkin açıklamaların tüm mükelleflerin anlayabileceği şekilde daha açık ve sade bir dille ifade edilmesi gerektiğini, %11'i vergi idaresinde çalışan memurların mükelleflere karşı daha bilgilendirici bir tutum sergilemesi gerektiğini, %10'u gazete, dergi, radyo, televizyon, internet gibi kitle iletişim araçlarının daha yoğun bir şekilde kullanılarak bilgilendirme yapılması gerektiğini düşünmektedirler. %1 oranla diğer seçeneğini işaretleyen bazı denekler ise "*meslek odaları tarafından zorunlu eğitimler yapılması gerektiğini ve vergi mevzuatının her mükellefin anlayabileceği şekilde daha açık ve sade bir dille düzenlenmesi gerektiğini*" belirtmişlerdir.



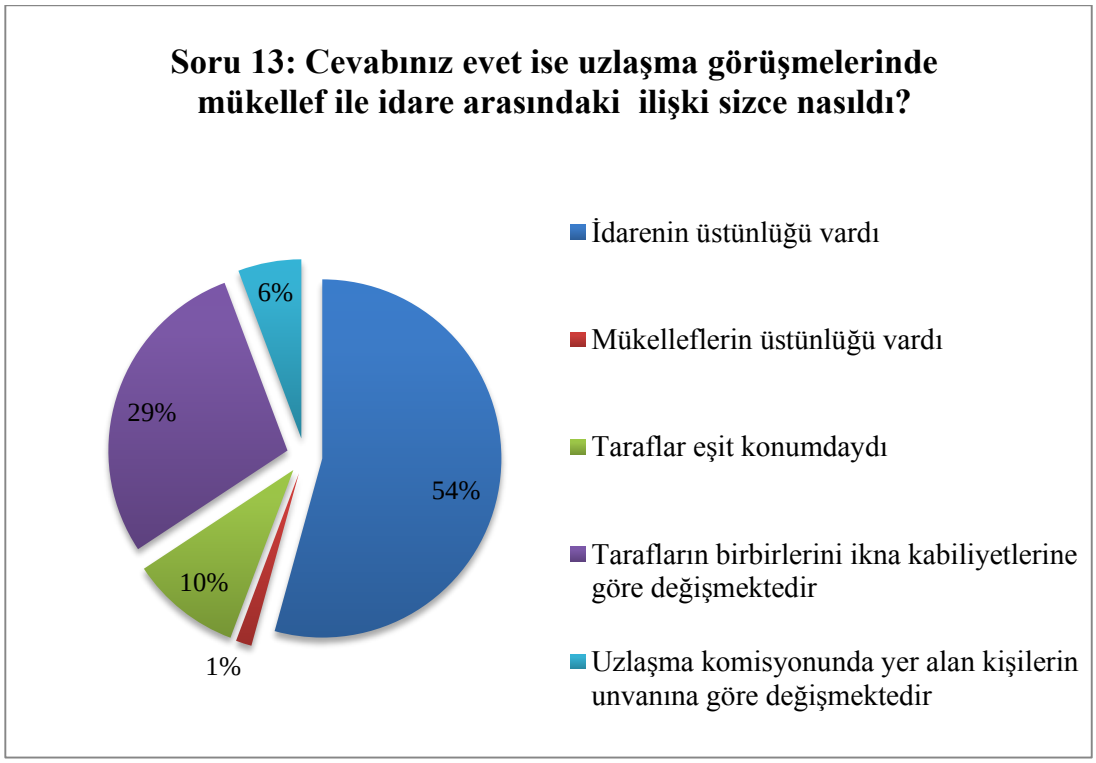
Deneklere vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda hangi idari çözüm yolunun mükellefler tarafından daha çok tercih edildiği sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %70 gibi büyük bir çoğunluğu mükelleflerin uzlaşma yolunu daha çok tercih ettiklerini belirtirken, %18'i cezalarda indirim yolunun, %10'u pişmanlık ve ıslah yolunun, %2'si ise vergi hatalarının düzeltilmesi yolunun mükellefler tarafından daha çok tercih edildiğini belirtmişlerdir. Buna göre, mükellefler tarafından en çok tercih edilen idari çözüm yolunun uzlaşma yolu olduğu görülmektedir.



Bir önceki soruya göre, mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü konusunda uzlaşma yolunu daha çok tercih ettiklerini belirten deneklere, mükelleflerin bu tercihlerinin arkasında yatan amacın ne olduğu sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %57'si mükelleflerin özellikle cezalarda yapılan yüksek oranlı indirimlerle vergi borcunu hafifletme düşüncesinden dolayı uzlaşma yolunu daha çok tercih ettiklerini belirtirken, %17'si zaman kaybını önleme amacından dolayı, %12'si bürokratik işlemlerden kurtulma amacından dolayı, %7'si uzlaşma komisyonları ile birebir görüşerek kendisi adına daha etkin ve olumlu bir sonuca ulaşma amacından dolayı, %6'sı yargı maliyetlerinden kurtulma amacından dolayı, %1'i ise diğer nedenlerden dolayı (*belirtilmemiş*) mükelleflerin uzlaşma yolunu daha çok tercih ettiklerini belirtmişlerdir.



Deneklere daha önce uzlaşma görüşmelerine katılıp katılmadıkları sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %66'sı daha önce uzlaşma görüşmelere katıldıklarını belirtirken, %34'ü ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Buna göre, deneklerin büyük bir çoğunluğunun uzlaşma görüşmelerine mükellefleri ile birlikte gözlemci olarak ya da mükellefleri yerine vekâleten katıldıkları görülmektedir.



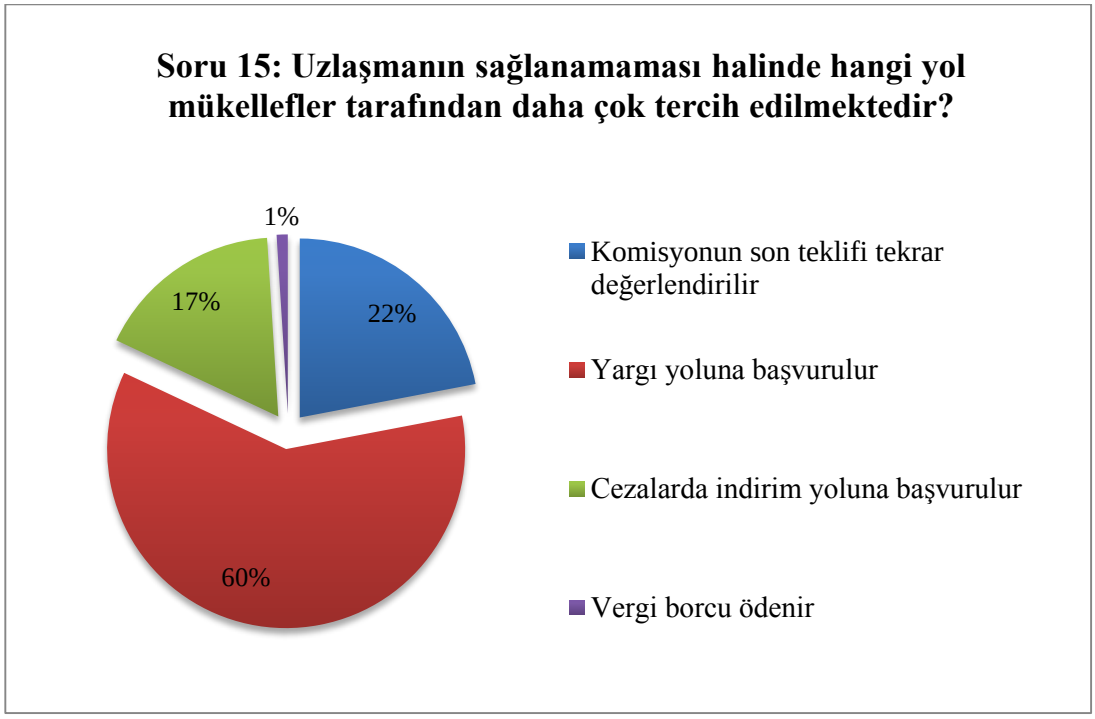
Bir önceki soruya göre daha önce uzlaşma görüşmelerine katıldıklarını belirten deneklere uzlaşma görüşmelerinde mükellef ile idare arasındaki ilişkinin nasıl olduğunu sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %54'ü uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi alacaklısı konumunda olan idarenin daha üstün konumda olduğunu belirtirken, deneklerin %29'u ise görüşmeler sırasında tarafların birbirlerini ikna kabiliyetlerine göre üstünlüğün değiştiğini, %10'u tarafların eşit bir konumda olduğunu, %6'sı uzlaşma komisyonunda yer alan kişilerin unvanına göre taraflar arasındaki üstünlüğün değiştiğini, %1'i ise görüşmeler sırasında mükellefin daha üstün bir konumda olduğunu belirtmişlerdir. Buna göre, taraflar arasında yapılan uzlaşma görüşmelerinin büyük bir çoğunluğunda idarenin üstünlüğünün hâkim olduğu görülmektedir.



Deneklere uzlaşma komisyonlarının sahip olduğu takdir yetkisinin mükellefler arasında eşitsizlik yaratıp yaratmadığı sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %57'si takdir yetkisinin mükellefler arasında eşitsizlik yarattığını düşünürken, %43'ü ise eşitsizlik yarattığını düşünmemektedir.

Daha önce uzlaşma istatistikleri üzerinde yaptığımız incelemelerden çıkan sonuçlar da bu düşünceyi destekler niteliktedir. İlgili sonuçlara göre, uzlaşma

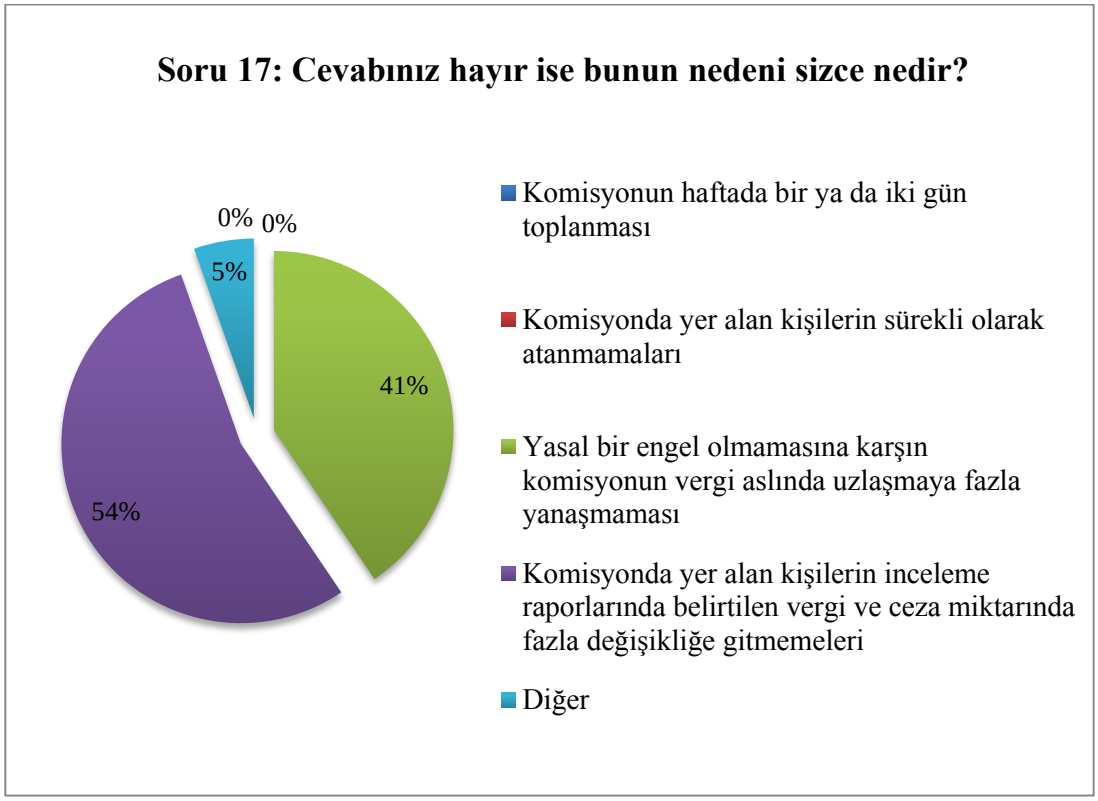
başvuruları neticesinde sağlanan uzlaşma oranları ile uzlaşma görüşmeleri neticesinde yapılan indirim oranlarının uzlaşma komisyonlarının türüne ve yerine göre değişiklik gösterdiği açıkça görülmektedir. Aynı şekilde özellikle vergi asıllarında yapılan indirim oranlarının, komisyon üyelerinin hiyerarşisiyle paralel bir şekilde arttığını söylemek de mümkündür. Bu durumun oluşmasına ise uzlaşma görüşmelerinde yapılacak olan indirim oranlarına ilişkin objektif ölçütlerin getirilmemiş olmasından dolayı uzlaşma komisyonlarının sahip olduğu takdir özgürlüğü neden olmaktadır.



Deneklere uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmanın sağlanamaması halinde hangi yolun mükellefler tarafından daha çok tercih edildiği sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %60'ı böyle bir durumda mükelleflerin yargı yoluna başvurmayı daha çok tercih ettiklerini belirtirken, %22'si komisyonun son teklifinin tekrar değerlendirildiğini, %17'si cezalarda indirim yoluna başvurulduğunu, %1'i ise mükelleflerin hiçbir işlem yapmadığını yani vergi borcunu ödediklerini belirtmişlerdir.



Deneklere uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalışıp çalışmadıkları sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %63'ü uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalıştığını belirtirken, %37'si ise etkin çalışmadıklarını belirtmişlerdir.



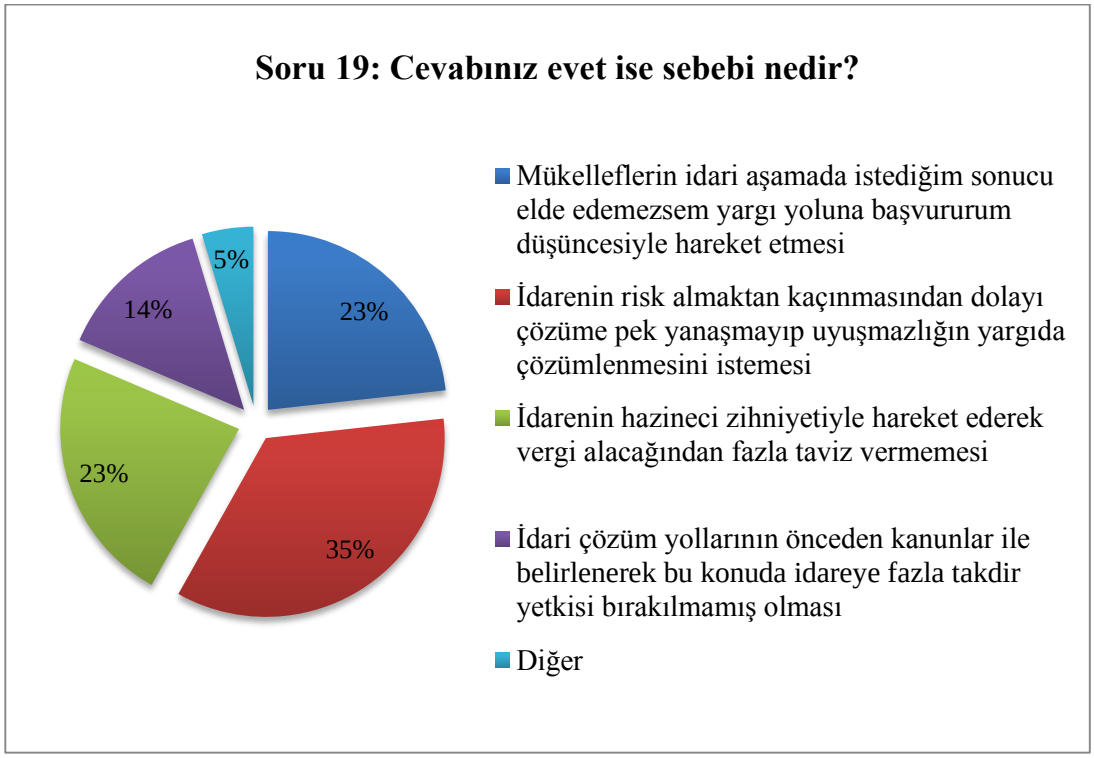
Bir önceki soruya göre uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalışmadığını düşünen deneklere, bu komisyonların neden etkin çalışmadıkları sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %54'ü komisyonda yer alan kişilerin inceleme raporlarında belirtilen vergi ve ceza miktarları üzerinde fazla değişikliğe gitmemelerinden dolayı, %41'i yasal bir engel olmamasına karşın komisyonun vergi aslında fazla uzlaşmaya yanaşmamasından dolayı uzlaşma komisyonlarının etkin şekilde çalışmadığını düşünmektedirler. %5 oranıyla diğer seçeneğini işaretleyen bazı denekler ise "*tarhiyat veya ceza kesme işlemini yapan memurların aynı komisyonda yer almasından dolayı görüşmelerin taraflı bir şekilde ilerlediğini, bu nedenle uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalışamadıklarını*" belirtmişlerdir.

Çıkan bu sonuçlara göre, yasal bir engel olmadığından dolayı uzlaşma komisyonlarının özellikle vergi asıllarında daha fazla indirime gitmesi gerektiği konusunda bir beklentiye girildiği görülmektedir. Bu düşüncenin oluşmasına ise Türkiye genelinde veya diğer illerde yapılan yüksek oranlı indirimlerin etki ettiğini söyleyebiliriz. Zira daha önce **Tablo 38** üzerinden Edirne iline ilişkin yaptığımız incelemelerden çıkan sonuçlara göre, son beş yılın tarhiyat sonrası uzlaşma

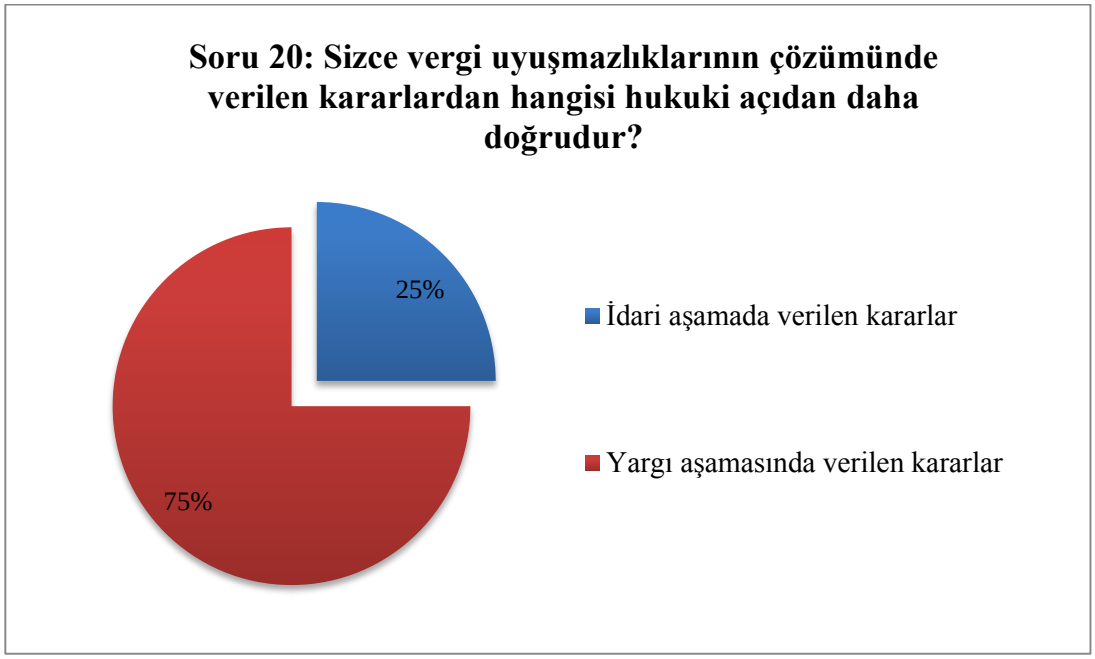
verilerinin toplamı itibariyle vergi cezasında yapılan indirim oranının yaklaşık %92 seviyesinde olduğu görülürken, vergi aslında yapılan indirim oranının ise yaklaşık %10 seviyesinde olduğu görülmektedir. Türkiye genelinde ise bu oran, son beş yılın tarhiyat sonrası uzlaşma verilerinin toplamına göre (bkz. **Tablo 36**) vergi cezalarında %94 seviyesinde iken, vergi aslında ise %27 seviyesindedir.



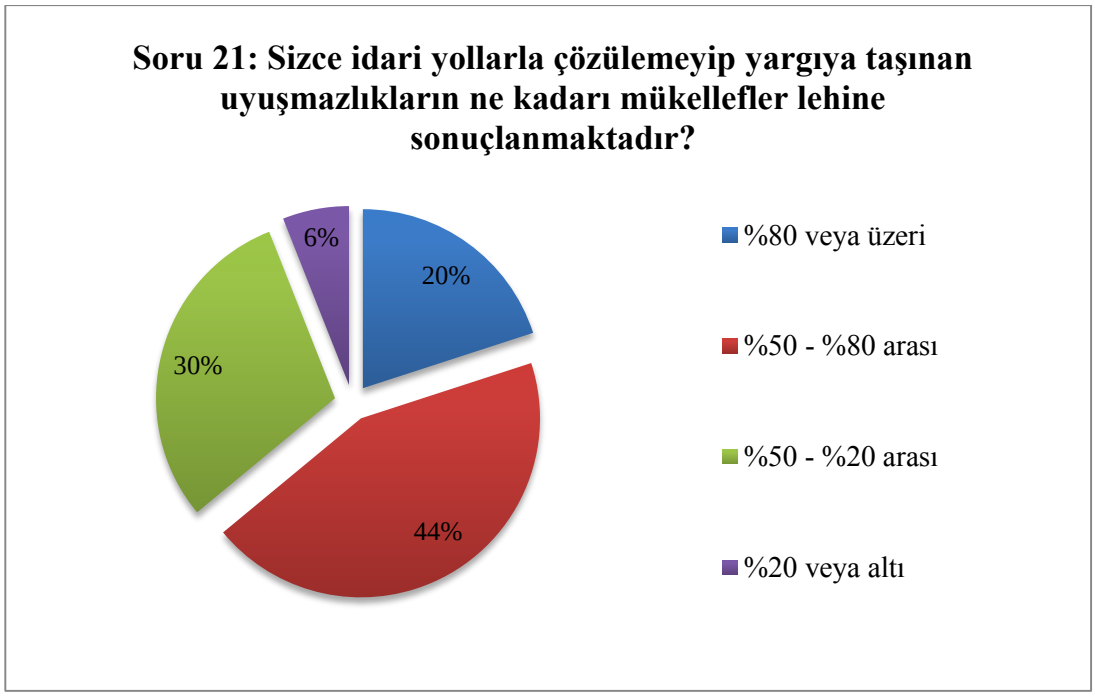
Deneklere daha önce mükellefler adına idari yolların çözüme kavuşturamadığı bir uyuşmazlığın olup olmadığı sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %57'si bu soruya hayır cevabını verirken, %43'ü ise evet cevabını vermiştir. Verilen cevaplara göre, uyuşmazlıkların çözümü konusunda idari yolların etkili olduğu görülse de mükelleflerin birçoğunun idari aşamada istediği sonuca ulaşamadığı da görülmektedir.



Bir önceki soruya göre, daha önce mükellefler adına idari yolların çözüme kavuşturamadığı bir uyuşmazlığın olduğunu belirten deneklere bunun arkasında yatan faktörün ne olduğu sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %35'i idarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı çözüme pek yanaşmayıp uyuşmazlığın yargıda çözümlenmesini istediğinden dolayı, %23'ü idarenin hazineci zihniyetiyle hareket ederek vergi alacağından fazla taviz vermemesinden dolayı, %23'ü mükelleflerin idari aşamada istediğim sonucu elde edemezsem yargı yoluna başvururum düşüncesiyle hareket etmelerinden dolayı, %14'ü idari çözüm yollarının önceden kanunlar ile belirlenerek bu konuda idareye fazla takdir yetkisinin bırakılmamış olmasından dolayı, %5'i ise diğer nedenlerden dolayı (*belirtilmemiş*) daha önce mükellefler adına yaşanan bazı uyuşmazlıkların idari yollarla çözüme kavuşturulamadığını belirtmişlerdir.

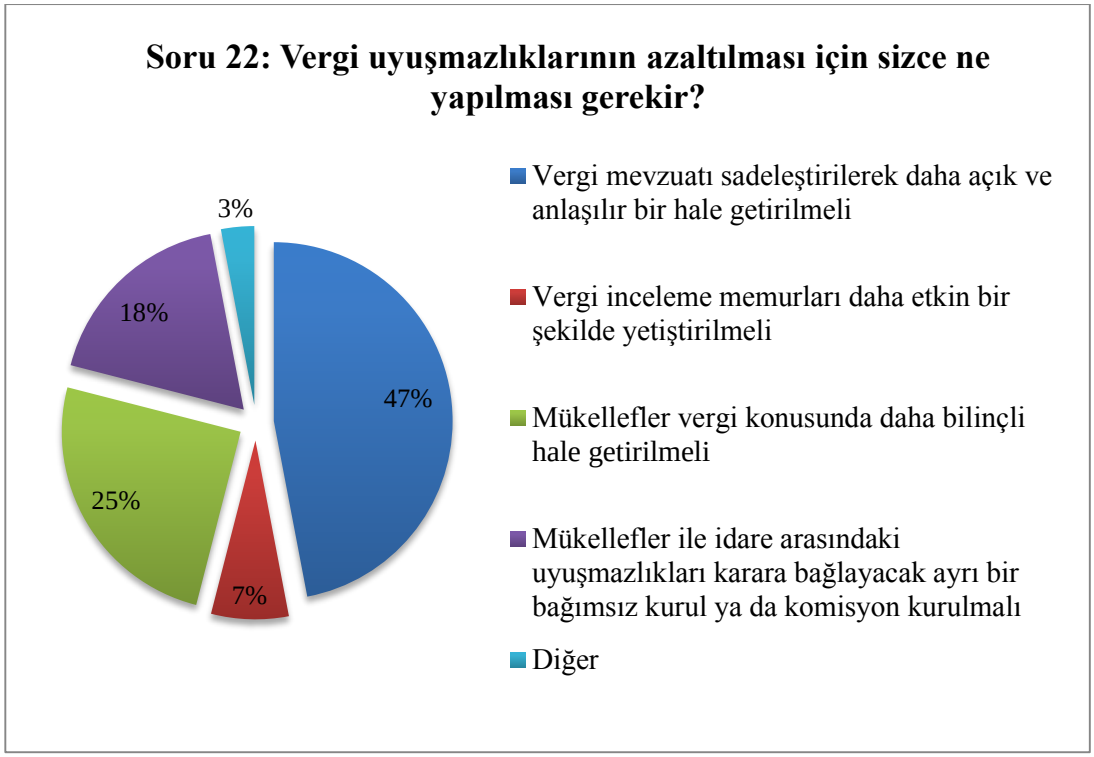


Deneklere vergi uyuşmazlıklarının çözümünde verilen kararlardan hangisinin hukuki açıdan daha doğru olduğu sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %75'i yargı aşamasında verilen kararların hukuki açıdan daha doğru olduğunu belirtirken, deneklerin %25'i ise idari aşamada verilen kararların hukuki açıdan daha doğru olduğunu belirtmişlerdir.



Deneklere idari yollarla çözülemeyip yargıya taşınan uyuşmazlıkların ne kadarının mükellefler lehine sonuçlandığı sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %44'ü dava konusu yapılarak yargıya taşınan uyuşmazlıkların %50 ila %80'inin mükelleflerin lehine sonuçlandığını düşünürken, deneklerin %30'u davaların %50 ila %20'sinin, deneklerin %20'si davaların %80 veya daha fazlasının, deneklerin %6'sı ise davaların %20 veya daha azının mükelleflerin lehine sonuçlandığını düşünmektedirler.

Deneklerin büyük bir çoğunluğu tarafından yargıya taşınan uyuşmazlıkların yarısından fazlasının mükelleflerin lehine sonuçlandığı düşünülmektedir. Daha önce **Tablo 22** ve **Tablo 23** üzerinden yaptığımız incelemelerden çıkan sonuçlar da bu düşünceyi kısmen de olsa destekler niteliktedir. Zira son beş yıl boyunca Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde karara varılan davaların yaklaşık %35 ila %51'inin iptal kararıyla yani mükelleflerin lehine sonuçlandığı, yaklaşık %16 ila %22'sinin ise ret kararıyla yani mükelleflerin aleyhine sonuçlandığı tespit edilmiştir. Edirne ilinde ise bu oranlar son dört yıl boyunca iptal kararlarında yaklaşık %39 ila %58 seviyelerinde iken, ret kararlarında ise yaklaşık %16 ila %35 seviyelerindedir.



Deneklere son olarak, vergi uyuşmazlıklarının azaltılması için ne yapılması gerektiği sorusu yöneltilmiştir. Deneklerin %47'si vergi uyuşmazlıklarının azaltılması için vergi mevzuatının sadeleştirilerek daha açık ve anlaşılır bir hale getirilmesi gerektiğini belirtirken, %25'i mükelleflerin vergi konusunda daha bilinçli hale getirilmesi gerektiğini, %18'i mükellefler ile idare arasındaki uyuşmazlıkları karara bağlayacak ayrı bir bağımsız kurul ya da komisyonun kurulması gerektiğini, %7'si ise vergi inceleme memurlarının daha etkin bir şekilde yetiştirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Buna göre, deneklerin büyük bir çoğunluğu vergi uyuşmazlıklarının azaltılması için vergi mevzuatının sadeleştirilerek daha açık ve anlaşılır bir hale getirilmesi gerektiğini düşünmektedir. Benzer şekilde, 3. Soruya ilişkin verilen cevaplara göre deneklerin büyük bir kısmının da vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olmasından dolayı uyuşmazlıkların daha çok yaşandığını belirttikleri görülmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının azaltılması için ne yapılması gerekir sorusuna %3 oranıyla diğer seçeneğini işaretleyen bazı deneklerin konuyla ilgili olarak belirtmiş oldukları öneriler ise aşağıdaki şekildedir:

- Vergi idaresinin hazineci zihniyetinden kurtulması ve tehditkâr bir şekilde hareket ederek tüm mükelleflere "vergi kaçırıyor" gözüyle bakmaması gerekmektedir. Ayrıca zaman zaman vergi incelemelerinde karşılaşılan "kayıtlarınız uygun ama yine de bir şeyler yazalım, ne kadar yazalım" şeklindeki uygulamalara da son verilmesi gerekmektedir.

- Dolaylı vergilere ilişkin özellikle son zamanlarda yapılan zamlar mükelleflerin vergiye bakış açışını değiştirmiş ve kayıt dışılığı artırmıştır. Artan vergi yükü adaletli bir şekilde dağıtılarak bu durumun önüne geçilmesi gerekmektedir.

- Devletin gelir politikasını uygulayan kuruluşun siyasi iktidarın etkisinden uzak, bağımsız ve özerk bir yapıda olması gerekmektedir.

- Kişilerin mükellef olmadan önce sahip olacakları hak ve ödevlere ilişkin olarak zorunlu bir kursa/eğitime tabi tutulmaları gerekmektedir. Ayrıca ortaya çıkabilecek sorunların önüne geçilmesi ve mükellef-idare ilişkisinin sağlıklı bir şekilde korunması adına, vergi denetim memurları başta olmak üzere vergi idaresindeki tüm personelin mükelleflere karşı daha bilgilendirici bir tutum sergilemesi gerekmektedir.

- Mevzuatta KDV'yi ilgilendiren hükümlerin yeteri kadar açık ve anlaşılır olmamasından dolayı özellikle indirim konusunda uygulamada birlik sağlanamamakta ve uyuşmazlıklar yaşanmaktadır. Yayınlanan özelge ve genelgeler de bu konuda yetersiz kalmaktadır. Uygulamada birliğin sağlanması ve uyuşmazlıkların önüne geçilmesi açısından ilgili hükümlerin daha açıklayıcı ve anlaşılır bir dille yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

- Geçici vergi uygulaması üç döneme yayılarak bir nevi verginin vergisinin alınması şeklinde uygulanan geçici vergideki damga vergisinin kaldırılması gerekmektedir. Bu sayede işlem sayısı azalacağından ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar da azalacaktır.

- Mali müşavirlerin ve muhasebecilerin daha bilgili ve dikkatli olması gerekmektedir. Bu nedenle mali müşavir stajyerlerinin vergilendirme sürecini daha yakından takip edebilmeleri ve daha bilinçli bir şekilde yetiştirilmeleri için 3 yıllık staj sürelerinin 1 yılını vergi dairesinde yapmaları gerekmektedir. Ayrıca uygulamada sıkça karşılaşılan sorunların önüne geçmek için, vergi uzmanları tarafından stajyerler de dahil olmak üzere, tüm meslek mensuplarına yönelik olarak zorunlu eğitimler uygulanmalıdır.

Araştırma kapsamında yaptığımız değerlendirmelere göre elde ettiğimiz bulgular ise şunlardır:

- Mükelleflerin eksik beyanda bulunması ve vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olması nedeniyle uyuşmazlıkların daha çok yaşandığı düşünülmektedir.

- Uygulamada en çok katma değer vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisine ilişkin olarak uyuşmazlık yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır.

- Mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun vergi idaresi tarafından istenen vergi ve cezaları ödemek yerine yasal haklarını kullanarak ilgili borca karşı itiraz etmeyi tercih ettikleri görülmüştür.

- Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari çözüm yollarının mükellefler tarafından öncelikli yol olarak tercih edildiği, sonuç alınamazsa da yargısal çözüm yoluna başvurulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yargısal çözüm yolunu tercih eden mükelleflerin ise vereceği kararlarda daha objektif olacağı düşüncesiyle idareden çok yargıya güvendikleri için ve uyuşmazlığı yargıya taşıyarak lehine verilebilecek kararla vergi borcundan kurtulmayı istedikleri için böyle bir tercihte bulunduğu düşünülmektedir.

- Mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun hem idari çözüm yollarının kendilerine sağlayabileceği avantajlar konusunda hem de yargısal çözümün ortaya çıkarabileceği maliyet ve dezavantajlar konusunda bilgi sahibi olmadığı düşünülmektedir. Bu bilgilendirmenin ise genellikle bizzat mükelleflerin mali müşavirleri ya da muhasebecileri tarafından yapıldığı sonucuna da ulaşılmıştır. Mükellefleri bilinçlendirmek adına ise vergi idaresinin ve meslek odalarının mükellefleri bilgilendirici çalışmalar yürütmesi ve tebligatların arkasında yer alan yasal haklara ilişkin açıklamaların daha açık ve sade bir dille ifade edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

- Uzlaşma müessesesinin mükellefler tarafından en çok tercih edilen idari çözüm yolu olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Mükelleflerin özellikle vergi cezalarında yapılan yüksek oranlı indirimlerle vergi borcunu hafifletmek ve uyuşmazlıkları kısa sürede çözerek, ortaya çıkabilecek zaman kaybından ve bürokratik işlemlerden kurtulmak amacıyla uzlaşma yolunu daha çok tercih ettikleri düşünülmektedir.

- Uygulamada mali müşavirlerin veya muhasebecilerin büyük bir çoğunluğunun uzlaşma görüşmelerine katıldığı tespit edilmiştir. Görüşmelerde üstün olan tarafın ise genellikle vergi idaresi olduğu ve tarafların birbirlerini ikna kabiliyetlerine göre üstünlüğün değişebileceği düşünülmektedir.

- Uzlaşma komisyonlarının sahip olduğu takdir yetkisinin mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı düşünülmektedir.

- Yapılan uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmanın sağlanamaması halinde, yargı yolunun mükellefler tarafından daha çok tercih edildiği sonucuna ulaşılmıştır.

- Genel olarak uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalıştığı düşünülmektedir. Uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalışmadığını ifade eden denekler ise komisyonda yer alan kişilerin inceleme raporlarında belirtilen tutarlar üzerinde fazla değişikliğe gitmemeleri veya yasal bir engel olmamasına rağmen vergi aslında uzlaşmaya fazla yanaşmamalarından dolayı uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalışmadığını düşünmektedirler.

- Uyuşmazlıkların çözümü konusunda idari yolların etkili olduğu görülse de mükelleflerin birçoğunun idari aşamada istediği sonuca ulaşamadığı da gözlemlenmiştir. Bunun nedeni olarak ise idarenin risk almaktan kaçınarak uyuşmazlığın yargıda çözümlenmesini istemesi, idarenin hazineci zihniyetiyle hareket ederek vergi alacağından fazla taviz vermemesi,

mükelleflerin idari aşamada istediğim sonucu elde edemezsem yargı yoluna başvururum düşüncesiyle hareket etmeleri gösterilmiştir.

- Yargı aşamasında verilen kararların hukuki açıdan daha doğru olduğu ve yargıya taşınan uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğunun mükelleflerin lehine sonuçlanacağı düşünülmektedir.

- Vergi uyuşmazlıklarının azaltılması için vergi mevzuatının sadeleştirilerek daha anlaşılır bir hale getirilmesi, mükelleflerin vergi konusunda daha fazla bilinçlendirilmesi ve mükelleflerle idare arasındaki uyuşmazlıkları karara bağlayacak ayrı bir bağımsız kurul ya da komisyonun kurulması gerektiği düşünülmektedir.

SONUÇ

Genel bütçe gelirleri içinde büyük bir paya sahip olan vergi gelirleri, kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması açısından devlet hazinesinde önemli bir yere sahiptir. Ancak kamu otoritesi olan devlet, kendisine Anayasa ile verilmiş olan vergilendirme yetkisini kullanırken, çağdaş ve hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, başta Anayasa olmak üzere kanunların belirlediği sınırlar çerçevesinde hareket etmekle yükümlüdür. İlgili hukuki düzenlemeler yalnızca devletin değil, vergilendirme ilişkinin bir diğer tarafı olan mükelleflerin de hak ve yükümlülüklerini kapsamaktadır. Anayasal vergilendirme ilkeleri başlığı altında incelemiş olduğumuz bu düzenlemeleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

1- ***Genellik ilkesi (Anayasa m.73)***: Bu ilkeye göre ülke içinde yaşayan yerli ve yabancı herkes vergi vermekle yükümlüdür.

2- ***Kamu Giderlerinin Finansmanına Katkıda Bulunma ilkesi (Anayasa m.73)***: Bu ilkeye göre vergi, belli hizmetlerden yararlanma karşılığı değil, tüm kamu hizmetlerini karşılamak üzere alınmalıdır.

3- ***Vergi Kanunları Önünde Eşitlik ilkesi (Anayasa m.10)***: Bu ilkeye göre herkes, dil, din, mezhep, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç ve benzeri sebeplerle ayrım gözetilmeksizin kanunların getirdiği yükümlülükler ve sağladığı haklar açısından kanun önünde eşittir.

4- ***Mali Güce Gore Vergilendirme ilkesi (Anayasa m.73)***: Bu ilkeye göre herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

5- ***Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi (Anayasa m.73)***: Bu ilkeye göre vergi yükünün dağılımında, maliye politikasının sosyal amaçları doğrultusunda, "sosyal adalet" anlayışının dikkate alınması gerekmektedir. Bu bakımdan diğer ilkeleri tamamlayan, onların yetersiz kaldığı noktalarda devreye giren bir ilkedir.

6- ***Kanunilik İlkesi (Anayasa m.73***): Bu ilkeye göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

7- ***Yürütme Organının Vergilendirme Alanında Yetkilendirilebileceği İlkesi (Anayasa m.73)***: Bu ilkeye göre, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilmektedir.

Alacaklı konumunda olan ve vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlet, vergilendirmeye ilişkin işlemlerini yürütürken bahsi geçen ilkelere uygun şekilde hareket etmek zorundadır. Benzer şekilde, vergilendirme ilişkisinde borçlu konumunda olan mükellefler de hak ve ödevlerini bu ilkeler çerçevesinde yerine getirmekle yükümlüdür. Bu ilkelerin temel amacı idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçilerek mükelleflerin korunmasıdır.

Devletin vergilendirme yetkisi, ortak amacı tahsili sağlamak olan ve vergiyi doğuran olayla başlayarak sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk işlemleriyle devam ederek tahsil işlemiyle son bulan bir dizi süreci bünyesinde barındırmaktadır. Bu işlemleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

1- ***Vergiyi Doğuran Olay (VUK m.19)***: Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar.

2- ***Verginin Tarhı (VUK m.20)***: Verginin tarhı, vergi alacağının kendi özel kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak alacağın miktar itibariyle tespit edilmesidir.

3- ***Verginin Tebliği (VUK m.21)***: Verginin tebliği, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden durumların yetkili makamlar tarafından mükelleflere yazı ile bildirilmesidir.

4- ***Verginin Tahakkuku (VUK m.22)***: Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir.

5- ***Verginin Tahsili (VUK m.23)***: Verginin tahsili, ilgili vergi alacağının kanuna uygun şekilde ödenmesidir.

Günümüzde vergi matrahının tespiti görevi esas itibariyle mükelleflere yüklenmiştir. ***Beyan usulü*** denilen bu yönteme göre mükellefler, vergi matrahlarını (üzerinden vergi hesaplanacak olan gelir ve giderlerini) düzenledikleri beyannameler aracılığıyla ilgili vergi dairesine bildirmektedirler. Vergi dairesi de "doğruluk karinesi" ile hareket ederek beyan edilen bu matrahlar üzerinden gereken tarhiyat işlemini yapmaktadır. Beyanname verilmediği takdirde ise matrah, vergi idaresi tarafından doğrudan tespit edilerek ilgili mükellefler adına tarhiyat ve ceza kesme işlemi uygulanmaktadır. Buna ek olarak idare, zamanında beyan edilmiş olsalar dahi, beyan edilen tutarların kanunlara uygunluğunu ve doğruluğunu da her zaman için denetleyebilme yetkisine sahiptir. Yapılan denetimler sonucunda, mükellefler tarafından beyan edilen matrahın eksik olduğunun tespit edilmesi halinde ise eksik beyan edilen matrah farkı üzerinden gerekli tarhiyat ve ceza kesme işlemi uygulanmaktadır. Vergi idaresi bu yetki kapsamında yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama ve takdir komisyonlarına başvurma gibi birtakım ön işlemlere başvurarak matrahın tamamını ya da eksik beyan edilen matrah farkını tespit etmektedir

Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergilendirme ilişkisinde de zaman zaman, alacaklı konumunda olan vergi idaresi ile borçlu konumunda olan mükellefler arasında birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak ortaya çıkan ve tarafları karşı karşıya getiren bu sorunlara vergi uyuşmazlıkları denilmektedir. Vergi konusunda yaşanan birçok uyuşmazlığın temelinde, idare ile mükellefler arasındaki görüş ve yorum farklılıkları yatmaktadır. Uygulamada bazı mükelleflerin kanundan doğan boşluklardan yararlanarak fazla vergi vermekten kaçınması veya kanunlara uymayarak vergi kayıp ve kaçağına sebep olması, vergilendirmeye ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin vergi hukuku alanında geçerli olan ilkelere göre değil de hazinenin ihtiyaçlarına göre yapılması, vergi memurlarının devlete daha fazla gelir temin etme düşüncesiyle hareket ederek kanunları dar manada ve hazine lehine yorumlamaları gibi etkenler de taraflar arasında yaşanan uyuşmazlıkların sayısını artırmaktadır.

Vergiye ilişkin olarak yaşanan veya yaşanması muhtemel bu uyuşmazlıkları önlemek için idare tarafından her türlü önlemin alınması gerekmektedir. İhtiyaçları en iyi şekilde karşılayacak yasal önlemleri alarak, mükellefleri aydınlatarak, tutarlı ve istikrarlı bir uygulamayla bu uyuşmazlıkların önüne geçilmesi mümkündür. Ancak bütün bu önlemlere karşın yine de taraflar arasında bazı uyuşmazlıklar yaşanabilmekte ve yaşanan bu uyuşmazlıkların çözümü konusunda da idari ve yargısal süreçleri içeren birtakım çözüm yolları devreye girmektedir. Bu yollar bir yandan vergi hukukunun denetim türlerini ifade etmekte, diğer yandan da uyuşmazlıkların çözümü için farklı mekanizmaları içermektedir.

Kanun koyucu tarafından idari aşamada öngörülen çözüm yollarının başında VUK'nca düzenlenen, *vergi hatalarının düzeltilmesi*, *pişmanlık ve ıslah*, *cezalarda indirim* ve *uzlaşma müessesesi* gelmektedir. Buna ek olarak İYUK kapsamında düzenlenen, *üst makamlara başvuru yolu* ve Anayasal bir hak olarak yakın bir geçmişte uygulanmaya başlayan *Kamu Denetçiliği Kurumu* da idari aşamada öngörülen çözüm yolları arasında sayılmaktadır. Benzer şekilde Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağının 81. maddesi kapsamında, Türk vergi sistemimize "*ödeme şartı ile tahakkuktan vazgeçme*" adı altında yeni bir idari çözüm yolunun daha getirilmesi öngörülmüştür. Bu tür çözüm yolları, taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı mercileri önünde çekişme haline getirilmeden, karşılıklı anlaşma yolu ile kısa sürede çözümüne olanak sağladığı için literatürde "*barışçıl çözüm yolları*" olarak da isimlendirilmektedir.

Taraflar arasında vergi uygulamaları sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari aşamada öngörülen bu yollarla çözülebileceği gibi dava açılmak suretiyle yargı mercilerine de taşınabilmektedir. Mukayeseli hukuktaki bazı uygulamaların aksine, Türk vergi hukukunda yargı yoluna başvurulması için idari yolların tüketilmesi şeklinde bir ön şart aranmamaktadır. Mükellefler, uyuşmazlığı doğrudan yargıya taşıyabileceği gibi dilerse önce idari aşamadaki çözüm yollarına başvurup bu yollardan istediği sonucu alamaması halinde yargı yoluna da gidebilmektedir. Ancak uyuşmazlık konusu vergilendirme işleminin, dava açmak suretiyle yargı aşamasında

çözümlenmek istenmesi, hem vergi idaresi açısından hem de mükellefler açısından çeşitli sorunlara veya maliyetlere yol açabilmektedir. Bu açıdan, tarafların yargı aşamasından önce bir araya gelerek vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözümlemesi, doğabilecek çeşitli sorunları veya yargı ile ilgili çeşitli maliyetleri de ortadan kaldırabilecektir.

Esasen, ortaya çıkan (ya da çıkabilecek) vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda mükelleflerin, kendilerine isnat edilen vergi veya cezanın dayandığı hukuki gerekçelerin sağlamlığına veya zayıflığına göre hareket etmeleri gerekmektedir. Zira vergi veya cezaya ilişkin hukuki dayanağın zayıf olması halinde yargı yoluna başvurmak, mükellefler açısından daha makul bir yol olarak görülse de, hukuki dayanağın güçlü olması halinde, uzun ve sonucu tam olarak belli olmayan yargı süreci yerine idari çözüm yollarına başvurmak mükellefler açısından daha yerinde olacaktır.

İdari çözüm yollarından biri olarak öngörülen ve araştırmamızın da konusunu oluşturan uzlaşma müessesesi, Almanya'da uygulanan sistem örnek alınarak 19.02.1963 tarih ve 205 Sayılı Kanunla Türk vergi hukukuna girmiştir. Bu müessese aracılığıyla alacaklı konumundaki vergi idaresi ile borçlu konumundaki mükellefler arasında, vergi veya ceza nedeniyle doğmuş ya da doğması muhtemel olan bazı uyuşmazlıkların, yargı yoluna gidilmeksizin taraflar arasında yapılacak olan karşılıklı görüşme ile sona erdirilmesi mümkündür. Her uzlaşma türünde olduğu gibi burada da bazı haklarını kullanmaktan vazgeçmek suretiyle birtakım ödünler verme ve neticesinde belli faydalar elde etme düşüncesi yatmaktadır.

Vergi hukukumuzdaki uzlaşma sistemi iki farklı şekilde uygulanmaktadır. Bunlardan ilki, tarhiyat ve ceza kesme işlemi yapılmadan önce başvurulabilen "**tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi**" iken; ikincisi ise tarhiyat ve ceza kesme işleminin yapılmasının ardından başvurulabilen "**tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesidir**". Uzlaşmaya başvurulduktan sonra belirlenen gün ve saatte taraflar arasında karşılıklı diyalog ve pazarlığa dayalı olarak yapılacak olan görüşmeler, ***uzlaşma komisyonları*** adı verilen komisyonlarda gerçekleştirilmektedir. İdareyi temsilen pazarlığı yürütmekle yetkili bu komisyonlar, tarhiyat öncesi ve tarhiyat

sonrası uzlaşma yöntemlerine göre farklı şekillerde oluşturulmaktadır. Bununla birlikte, uzlaşma görüşmelerine konu edilebilecek vergi ve cezalar da uzlaşmanın türüne göre değişiklik göstermektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı cezalarına ilişkin olarak; tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna ise vergi dairesince tarh edilen vergiler ile kesilen vergi ziyaı cezalarına ilişkin olarak başvurabilmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında, uzlaşmaya konu edilen vergi asılları ile birlikte bunlara ilişkin olarak kesilen cezaların bir bölümünden vazgeçilmektedir. Buradaki temel amaç, uyuşmazlıkları yargıya taşınmadan henüz başlangıç aşamasındayken kısa sürede giderip yargının iş yükünü hafifletmek ve vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır. Böylelikle devlet, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan vergileri bir an önce tahsil etmeyi ve bu sayede vergiden beklenilen verimin zamanında elde edilmesini amaçlamaktadır. Öte yandan idare, uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan idari aşamada çözülmesiyle birlikte, çok sayıda davayı izleme yükünden, uzun bir yargısal sürecin ortaya çıkarabileceği emek ve zaman kaybından ve davalara dair çeşitli masraflardan da kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca mükellefler tarafından dava açılması ve kazanılması halinde belki de hiç tahsil edilemeyecek olan vergi ve cezanın uzlaşma sayesinde kısmen de olsa tahsil edilebilme imkânı doğmaktadır. Bu sayede hem idarenin çabaları boşa gitmemekte, hem de iş yükü dağılımları uygun seviyelere ulaşan vergi yargısı organları daha verimli çalışmakta ve verilen kararlar kamuoyu tarafından daha çok kabul görmektedir. Diğer taraftan, vergi idaresince ilgili davanın kazanılması halinde bile, yargıda geçen süreyle paralel olarak vergi borcu artacağından, mükellefler çoğu zaman ödeme güçlüğü içine düşmekte ve tahsilât için büyük bir emek ve zaman sarf edilmesi gerekmektedir. Nitekim vergi idaresi bu ve bu gibi nedenlerden dolayı, uyuşmazlıkların yargıya taşınması yerine uzlaşma yoluyla idari aşamada çözümlenmesini daha çok tercih etmektedir. İdarenin bu tercihinin arkasında mükelleflerle hasım olarak yargı kuruluşları önüne çıkmadan, uzun bir sürece yayılı olan vergilendirme ilişkisinin zedelenmeden sürdürülmesi düşüncesi de yatmaktadır.

Uzlaşma müessesesini ilgilendiren mevzuat hükümlerine bakıldığında, uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmanın usul ve esasları gibi birçok hususta ayrıntılı açıklamaların yapıldığı görülse de uzlaşma komisyonlarında yapılacak indirimler hakkında mevzuatta hiçbir belirleme veya sınırlama yapılmadığı gözlemlenmiştir. Bu nedenle, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma görüşmelerine konu edilen vergi veya ceza tutarları üzerinde yapacakları indirim konusunda takdir yetkisine sahip olduklarını söylemek mümkündür. Bu durum ise alt limit olmaksızın, keyfiliğe kaçacak şekilde kullanabilecek bir takdir özgürlüğünün doğmasına neden olmaktadır. Mükelleflere yönelik herhangi bir objektif ölçüt kullanılmadan ve gerekçe belirtilmeden yapılan indirimler nedeniyle de vergi kanunları önünde eşitlik, mali güce göre vergilendirme gibi bazı anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Bunun yanı sıra kanunen alınması gereken vergi alacağından uzlaşma aracılığıyla vazgeçilmesi noktasında da, "*vergilerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı*" hükümlerini içeren, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bir durum da oluşmaktadır. Diğer taraftan devlet, kendi koyduğu vergi ve cezadan vazgeçerek kendi düzenlemesiyle ters düşmektedir. Ayrıca sahip olduğu vergilendirme yetkisini birer pazarlık unsuru haline getirerek mükellefler üzerindeki caydırıcı etkisini de yitirmektedir. Bakanlar Kuruluna bile sınırlı ölçülerle ve belirli şartlarla verilen bu yetkinin, uzlaşma komisyonlarına sınırsız bir biçimde tanınması uzlaşma müessesesini tartışılır bir kurum haline getirmektedir. Bu nedenle yaklaşık 54 yıldır ülkemizde uygulanmakta olan uzlaşma müessesesinin, güncel sosyoekonomik ihtiyaçlara tam olarak yanıt vermesi ve anayasal vergilendirme ilkeleriyle daha çok bağdaşan bir kurum haline getirilmesi açısından yeni düzenlemelere ihtiyaç duyduğunu söylemek mümkündür.

Çalışmamız kapsamında vergi mükellefi, vergi incelemesi, vergi tahakkuk ve tahsilâtı, vergi yargısı ve uzlaşma müessesesi konularının daha iyi anlaşılarak daha objektif bir sonuca ulaşılmasını sağlamak açısından, ilgili konular hakkında son beş yılda (2011-2015) yayınlanan bazı istatistikî verilere yer verilmiştir. Buna ek olarak vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenlerine, çözüm yollarına ve bu çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesine ilişkin değerlendirmelerde bulunmak amacıyla yapmış olduğumuz nitel bir araştırmaya da çalışmamız içerisinde

yer verilmiştir. Ancak pişmanlık ve ıslah, vergi hatalarının düzeltilmesi ve cezalarda indirim müesseseleri hakkında yayınlanmış herhangi bir istatistikî veri bulunmadığı için bu müesseselerin kullanımına veya etkinliğine yönelik gerekli araştırmalar yapılamamıştır. Bu nedenle, yayınlanmış istatistiklerden ve yapmış olduğumuz araştırma sonuçlarından elde edilen temel bulgular aşağıdaki şekilde gruplandırılarak değerlendirilecektir.

1- Faal (Aktif) Mükellef İstatistiklerinden Elde Edilen Bulgular:

- Türkiye genelindeki faal mükellef sayısı son beş yıl boyunca sürekli artış eğilimindedir. 2015 yılı verilerine göre bu artış, bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %3; 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %19 oranında gerçekleşmiştir.

- Edirne ilindeki faal mükellef sayısı, 2014 yılında yaşanan küçük oranlı düşüşün dışında, sürekli artış eğilimindedir. 2015 yılı verilerine göre bu artış, bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %1; 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %12 oranında gerçekleşmiştir. Faal mükellef sayısının Türkiye içindeki payı ise son beş yıl boyunca yaklaşık %1 seviyesindedir.

- Son beş yıl boyunca Türkiye geneli ve Edirne ilindeki en yüksek faal mükellef sayısına sahip vergi türünün *gelir (stopaj) vergisi* olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunu sırasıyla *katma değer vergisi* ve *gelir vergisi* takip etmektedir.

- Türkiye genelinde, gelir vergisi, gelir (stopaj) vergisi, gayrimenkul sermaye iradı vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve diğer ücret vergisine tabi faal mükellef sayısında son beş yıl boyunca sürekli bir artış eğilimi yaşandığı gözlemlenmiştir. Benzer şekilde sürekli bir azalış eğilimi ise banka ve sigorta muameleleri vergisinde yaşanmıştır. Bahsi geçen vergiler dışındaki diğer tüm vergi türlerinde ise dalgalı bir seyir yaşandığı gözlemlenmiştir.

- Edirne ilinde, damga vergisine tabi faal mükellef sayısında son beş yıl boyunca sürekli bir artış eğilimi yaşandığı gözlemlenmiştir. Damga vergisi dışındaki diğer tüm vergi türlerinde ise dalgalı bir seyir yaşanmıştır.

Faal mükellef sayılarındaki artışın devlet hazinesi açısından vergi gelirlerini artıran bir etken olmanın yanı sıra, vergilendirmeye ilişkin yaşanan uyuşmazlıkları da etkileyen nedenlerden biri olarak göstermek mümkündür. Bu nedenle ileride yaşanabilecek uyuşmazlıkların önüne geçilmesi adına, yüksek faal mükellef sayısına sahip vergi türlerine ek olarak, faal mükellef sayısı sürekli artış eğiliminde olan ve yüksek oranlı artışlar yaşanan vergi türlerine de dikkat edilmesi gerekmektedir. Vergi idaresi tarafından ilgili vergi türlerine tabi faal mükellefleri bilgilendirmeye yönelik daha yoğun çalışmalar yapılması ve vergilendirme işlemlerinin daha dikkatli bir şekilde yürütülmesi hem vergi kayıp ve kaçağının hem de uyuşmazlıkların önüne geçilmesi açısından son derece önem arz etmektedir.

Benzer şekilde, vergi gelirlerindeki azalmanın önüne geçilebilmesi adına, faal mükellef sayısı sürekli azalış eğiliminde olan veya yüksek oranlı azalma yaşanan vergi türlerine de ayrıca dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu açıdan, vergi idaresi tarafından ilgili vergi türlerinde neden azalma yaşandığı sorusu üzerinde araştırmalar yapılarak gerekli iyileştirmelerin yapılması ve mükelleflerin olası sorunlarına çözüm bulunması da oldukça önemlidir.

2- Vergi İnceleme (VDKB) İstatistiklerinden Elde Edilen Bulgular:

- Son dört yılda faal mükellef sayısında gerçekleşen yaklaşık %10'luk artışa karşılık vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısından oluşan toplam denetim kadrosunun yaklaşık %93 oranında artırılarak neredeyse iki katına çıkarıldığı gözlemlenmiştir. Denetim kadrosunun önemli bir kısmı henüz eğitim sürecinde olan vergi müfettiş yardımcılarından oluşmaktadır. Ayrıca bu kadronun yaklaşık %81'inin Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında, yaklaşık %10'unun

ise Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında çalıştığı sonucuna da ulaşılmıştır.

- İnceleme oranları ile birlikte, incelemeler sonucunda tespit edilen vergi ve ceza tutarlarının aktif (faal) denetim kadrosundaki değişimle paralel bir seyir izlediği gözlemlenmiştir.

- 2015 yılında yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen vergi kaybının (farkının) bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %23, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %150 oranında arttığı; öngörülen ceza tutarlarının ise bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %14, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %188 oranında arttığı gözlemlenmiştir.

- 2015 yılında en çok incelemeye tabi tutulan ve hakkında en çok vergi tarhiyatı ve ceza öngörülen vergi türünün katma değer vergisi olduğu gözlemlenmiştir.

- Son üç yılda yapılan vergi incelemeleri sonucunda, kesilmesi öngörülen cezaların yaklaşık %93'ünün vergi ziyaı cezasından oluştuğu gözlemlenmiştir. Bunu sırasıyla yaklaşık %6 oranıyla özel usulsüzlük ve yaklaşık %0,03 oranıyla genel usulsüzlük cezaları takip etmektedir. Ayrıca kesilmesi öngörülen vergi ziyaı cezalarının yaklaşık %62'sinin, genel usulsüzlük cezalarının yaklaşık %83'ünün, özel usulsüzlük cezalarının ise yaklaşık %60'ının katma değer vergisine ilişkin olarak öngörüldüğü sonucuna da ulaşılmıştır.

Beyan esasının hâkim olduğu vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi için iyi ve güçlü bir denetim örgütüne sahip olmak son derecede önemlidir. Yakın bir geçmişte kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile vergi incelemelerinin, konusunda uzmanlaşmış bir kadro eliyle, iş bölümü gözetilerek yürütülmesi ve böylece tek çatı altında, etkin bir vergi denetim sistemi oluşturularak kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele edilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda vergi incelemeleri esas olarak; objektif, risk analizine dayalı, gelir politikaları başta olmak üzere tüm makroekonomik hedeflere uyumlu olarak VDKB bünyesinde

kurulan Grup Başkanlıklarında görevli vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

Buna göre, faal mükellef sayısında yaşanan artışlara karşılık toplam müfettiş sayısında gerçekleşen yüksek oranlı artışların oldukça olumlu bir gelişme olduğunu ve müfettiş başına düşen mükellef sayısını düşürerek denetimlerin etkinliğini artıracağını söylemek mümkündür. Özellikle vergi müfettiş yardımcılarının mesleki birikim ve tecrübelerinin artmasıyla birlikte önümüzdeki dönemlerde incelenen mükellef sayılarında da artış yaşanması beklenmektedir. Ancak kadro dağılımının daha çok küçük ve orta ölçekli mükellefler üzerinde yoğunlaşması yerine tüm mükellef türleri üzerinde eşit şekilde dağıtılması, hem anayasal vergilendirme ilkelerine uygunluk açısından hem de vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi açısından daha yerinde olacaktır.

İncelemeler sonucunda tespit edilen vergi kayıplarında artış olması vergi denetimi açısından göreceli bir başarı olarak değerlendirilse de vergi incelemelerinin mükellefler üzerinde yeteri kadar caydırıcı bir etki oluşturmadığını da ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi denetiminin doğru bir şekilde uygulanması halinde, mükelleflerin vergi kayıp ve kaçağından uzaklaşmaları gerekirken, çıkan sonuçlara göre incelenen mükellef sayısında yaşanan artışla birlikte tespit edilen vergi kayıplarının da aynı doğrultuda arttığı gözlemlenmiştir. Bu nedenle yaşanan vergi kayıp ve kaçaklarının nasıl tespit edileceği sorusuna ilave olarak, bu kayıp ve kaçakların neden yaşandığı sorusu üzerinde de durulması gerekmektedir. Bunun için özellikle incelemeler sonucunda en çok vergi kaybı tespit edilen vergi türleri üzerinde yoğunlaşılması, yaşanan uyuşmazlıkların ve vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi açısından son derece önemlidir.

3- Vergi Tahakkuk ve Tahsilât İstatistiklerinden Elde Edilen Bulgular:

- Son beş yıl boyunca Türkiye geneli ve Edirne ilindeki faal mükellef sayısında yaşanan artışla doğru orantılı olarak vergi tahakkuk ve tahsilât miktarlarında da artış yaşandığı gözlemlenmiştir.

- Son beş yıl boyunca Türkiye geneline ait tahsilât oranının yaklaşık %84,69 ile %86,79 arasında, Edirne iline ait tahsilât oranının ise yaklaşık %83,78 ile %84,77 arasında değiştiği gözlemlenmiştir.

- Son beş yılda yapılan vergi tahsilâtları sonucunda Türkiye genelinde yaklaşık %86, Edirne ilinde ise yaklaşık %84 tahsilât oranına ulaşılmıştır. Edirne ilindeki tahsilât miktarının Türkiye içindeki payı ise yaklaşık %0,2 seviyesindedir.

İstatistiklerden elde edilen bulgulara göre, Türkiye geneli ve Edirne ilinde ulaşılan vergi tahsilât oranlarının vergi gelirleri açısından olumlu bir görüntü çizdiği düşünülse de tahsil edilemeyen tutarların devlet hazinesi açısından büyük önem arz ettiğini söylemek de mümkündür. Zira Türkiye genelinde son beş yılda tahakkuk eden vergi miktarını tahsil edilen miktarla kıyasladığımızda, devlet hazinesinin son beş yılda toplam **307,4 milyar TL** tutarında kesinleşen vergi alacağını tahsil edemediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu kapsamda, mükelleflerin bilinçlendirilmesi ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına yönelik yapılacak olan çalışmaların, özellikle vergi tahsilât oranları Türkiye genelinin altında olan iller üzerinde yoğunlaştırılması, yaşanan vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi açısından son derece önemlidir.

4- Vergi Yargısı (Vergi Mahkemeleri) İstatistiklerinden Elde Edilen Bulgular:

- 2015 yılında Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde açılan dava sayısında bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %3, 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %18 oranında artış yaşandığı gözlemlenmiştir. Açılan dava sayısındaki değişimin, Türkiye genelindeki vergi inceleme oranlarıyla paralel bir seyir izlediği sonucuna da ulaşılmıştır.

- 2015 yılında Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde görülmekte olan dava sayısının bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %1 oranında arttığı; 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %14 oranında azaldığı gözlemlenmiştir.

- 2015 yılında Edirne vergi mahkemesinde açılan dava sayısının bir önceki kıyasla yaklaşık %24 oranında arttığı; 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %35 oranında azaldığı gözlemlenmiştir.

- 2015 yılında Edirne vergi mahkemesinde görülmekte olan dava sayısının bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %8 oranında arttığı; 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %31 oranında azaldığı gözlemlenmiştir.

- 2015 yılında Türkiye genelindeki vergi hâkimi sayısının bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %16; 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %61 oranında arttığı gözlemlenmiştir. Vergi hâkimi sayısında yaşanan bu artışla birlikte, 2015 yılında hâkim başına düşen dava sayısının bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %13; 2011 yılına kıyasla ise yaklaşık %47 oranında azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

- Edirne ilindeki vergi hâkimi sayısının 2011 ve 2012 yıllarında 2 kişi olduğu; 2013 yılında ise bu sayının iki katına çıkarılarak son üç yıl boyunca 4 kişilik hâkim kadrosuyla yargılama faaliyetinin yürütüldüğü gözlemlenmiştir. Vergi hâkimi sayısında yaşanan bu değişimle birlikte, 2015 yılında hâkim başına düşen dava sayısının bir önceki yıla kıyasla yaklaşık %8 oranında arttığı, 2012 yılına kıyasla ise yaklaşık %66 oranında azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

- Son beş yılın verilerine göre, Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde görülmekte olan bir davanın ortalama 175 gün süren yargılama faaliyeti sonucunda karara bağlandığı gözlemlenmiştir. 2015 yılında ortalama 151 gün olan yargılama süresi geçen yıla kıyasla 15 gün, 2011 yılına kıyasla ise 88 gün azalmıştır. Ortalama yargılama sürelerindeki bu değişimin hâkim başına düşen dava sayısıyla paralel bir seyir izlediği sonucuna da ulaşılmıştır.

- Son dört yılın verilerine göre, Edirne ilindeki vergi mahkemesinde görülmekte olan bir davanın ortalama 124 gün süren yargılama faaliyeti sonucunda karara bağlandığı gözlemlenmiştir. 2015 yılında ortalama 110

gün olan yargılama süresi geçen yıla kıyasla 32 gün, 2011 yılına kıyasla ise 22 gün azalmıştır.

- Son dört yılın verilerine göre, vergi mahkemelerinin davaları sonuçlandırma oranının Türkiye genelinde ortalama %69, Edirne ilinde ise ortalama %75 seviyesinde olduğu gözlemlenmiştir.

- Son beş yılın verilerine göre, Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde açılan ve üst yargı organlarından bozularak gelen davaların yaklaşık %21'lik bir kısmının katma değer vergisine ilişkin olduğu gözlemlenmiştir. Bunu sırasıyla yaklaşık %20'lik pay oranı ile vergi cezaları, yaklaşık %16'lık pay oranı ile ödeme emirleri, yaklaşık %9'luk pay oranı ile gümrük vergisi, yaklaşık %5'lik pay oranı ile gelir vergisi ve sırasıyla diğer dava türleri takip etmektedir. Vergi mahkemelerinin toplam iş yükünün yaklaşık %71'lik bir kısmının ise bu davalardan oluştuğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Son beş yılın verilerine göre, Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde vergi cezaları (genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları), vergi ziyaı cezaları ile düzeltme ve şikâyet işlemleri hakkında açılan ve üst yargı organlarından bozularak gelen davaların, toplam iş yükünün yaklaşık %24'lük bir kısmını oluşturduğu gözlemlenmiştir. Bunun yaklaşık %20'lik bir kısmı vergi cezalarından, yaklaşık %2'lik bir kısmı düzeltme ve şikâyet işlemlerinden, %1'lik bir kısmı ise vergi ziyaı cezalarından oluşmaktadır.

- Son beş yılın verilerine göre, Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde görülmekte olan davaların yaklaşık %45'inin iptal kararıyla, %20'sinin ret kararıyla sonuçlandığı gözlemlenmiştir. Ayrıca son beş yıl boyunca verilen iptal kararı oranlarında sürekli artış yaşandığı ve ret kararıyla sonuçlanan davalara kıyasla iptal kararıyla sonuçlanan dava sayısının daha fazla olduğu sonucuna da ulaşılmıştır.

- Son dört yılın verilerine göre, Edirne ilindeki vergi mahkemesinde görülmekte olan davaların yaklaşık %49'unun iptal kararıyla, %25'inin ret kararıyla sonuçlandığı gözlemlenmiştir. Ayrıca son dört yıl boyunca ret

kararıyla sonuçlanan davalara kıyasla iptal kararıyla sonuçlanan dava sayısının daha fazla olduğu sonucuna da ulaşılmıştır.

- Son beş yılın verilerine göre, Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde vergi cezaları hakkında açılan davaların yaklaşık %53'ünün; vergi ziyaı cezası hakkında açılan davaların yaklaşık %37'sinin; düzeltme ve şikâyet işlemleri hakkında açılan davaların ise yaklaşık %41'inin iptal kararıyla sonuçlandığı gözlemlenmiştir.

İstatistiklerden elde edilen bulgulara göre, görülmekte olan dava sayısının azalması ve hâkim sayısının artmasıyla birlikte hâkim başına düşen dava sayılarında ve ortalama yargılama sürelerinde de düşüş yaşandığı gözlemlenmiştir. Hâkimlerin azalan iş yükü sayesinde de vergi mahkemelerinin etkinliğinin arttırılmasına ve vergi yargısının daha hızlı ve verimli bir şekilde çalışmasına olanak sağlandığını söylemek mümkündür. Azalan iş yükü ve yargılama süreleri sayesinde, vergi idaresi ve mükellefler açısından uzun bir yargısal sürecin ortaya çıkarabileceği emek ve zaman kaybının yanı sıra, davalara dair çeşitli masrafların da önüne geçilebilecektir.

Çıkan sonuçlara göre dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da vergi cezaları (genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları), vergi ziyaı cezaları ile düzeltme ve şikâyet işlemleri hakkında açılan davaların toplamının, toplam dava sayısı içindeki payıdır. Zira idari (barışçıl) çözüm yolları ile kolaylıkla çözüme kavuşturulabilecek bu uyuşmazlıkların birer dava konusu yapılarak yargıya taşındığı ve son beş yılda vergi mahkemelerindeki iş yükünün yaklaşık %24'lük bir kısmını oluşturduğu görülmektedir.

Ayrıca Türkiye genelinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi öngörülen cezaların büyük bir çoğunluğunun vergi ziyaı cezalarından oluştuğunu belirtmiştik. Buna karşın Türkiye genelinde açılan dava sayılarına baktığımızda ise bu davaların yaklaşık %20'sinin vergi cezaları hakkında, yaklaşık %1'inin ise vergi ziyaı cezaları hakkında açıldığı gözlemlenmiştir. Buna göre mükelleflerin usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı yargı yoluna daha çok başvurduklarını, vergi ziyaı cezalarına karşı ise yargı yoluna kıyasla uzlaşma ve cezalarda indirim gibi idari

çözüm yollarını daha çok tercih ettiklerini söylemek mümkündür. Bu kapsamda, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından oluşan vergi cezaları başta olmak üzere vergi ziyaı cezaları ile hata düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin olarak yargıya taşınan uyuşmazlıkların, barışçıl çözüm yolları aracılığıyla idari aşamada çözümüne yönelik olarak yapılacak bilgilendirme, teşvik ve iyileştirme çalışmalarının, vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesine büyük oranda katkı sağlayacağını söyleyebiliriz. Zira uygulamada birçok mükellefin idari çözüm yollarından veya bu çözüm yollarının kendilerine sağlayabileceği avantajlardan yeteri kadar haberdar olmadıkları bilinen bir gerçektir.

Buna ek olarak, vergi mahkemelerince verilerin kararların büyük bir çoğunluğunun iptal kararıyla sonuçlandığı da görülmektedir. Bu sonuçlar aynı zamanda vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin birçoğunun hukuki dayanağının olmadığını ya da zayıf olduğunu da göstermektedir. Bu nedenle, vergilendirme işlemlerinde hukukiliğin sağlanması ve ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların önlenmesi adına, Maliye Bakanlığı tarafından özellikle iptal kararıyla sonuçlanan davaların neden iptal kararıyla sonuçlandığı üzerinde durulması gerektiğinin de altını çizmemiz gerekir.

5- Uzlaşma İstatistiklerinden Elde Edilen Bulgular:

- Son dört yılın tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine göre, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına konu edilen vergi ve ceza tutarlarının vergi inceleme oranlarındaki değişimle paralel bir seyir izlediği gözlemlenmiştir. Yapılan görüşmeler sonucunda vergi aslına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının yaklaşık %12 ila %23 arasında; vergi cezalarına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının ise yaklaşık %93 ila %94 arasında değiştiği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir ifadeyle vergi aslının ortalama %16'sından, vergi cezasının ise ortalama %94'ünden vazgeçilmiştir.

- Son beş yılın tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine göre, Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvuruların yaklaşık %57'sinde uzlaşma sağlandığı gözlemlenmiştir. Yapılan görüşmeler sonucunda vergi aslına ilişkin olarak

yapılan indirim oranlarının yaklaşık %59 ila %93 arasında; vergi cezalarına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının ise yaklaşık %87 ila %99 arasında değiştiği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir ifadeyle vergi aslının ortalama %75'inden, vergi cezasının ise ortalama %99'undan vazgeçilmiştir.

- Son beş yılın tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine göre, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvuruların yaklaşık %79'unda uzlaşma sağlandığı gözlemlenmiştir. Yapılan görüşmeler sonucunda vergi aslına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının yaklaşık %40 ila %87 arasında; vergi cezalarına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının ise yaklaşık %97 ila %99 arasında değiştiği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir ifadeyle vergi aslının ortalama %67'sinden, vergi cezasının ise ortalama %98'inden vazgeçilmiştir.

- Son dört yılın tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine göre, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvuruların yaklaşık %87'sinde uzlaşma sağlandığı gözlemlenmiştir. Yapılan görüşmeler sonucunda vergi aslına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının yaklaşık %23 ila %52 arasında; vergi cezalarına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının ise yaklaşık %93 ila %99 arasında değiştiği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir ifadeyle vergi aslının ortalama %35'inden, vergi cezasının ise ortalama %97'sinden vazgeçilmiştir.

- Son beş yılın tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine göre Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan başvuruların yaklaşık %90'ında uzlaşma sağlandığı gözlemlenmiştir. Yapılan görüşmeler sonucunda vergi aslına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının yaklaşık %15 ila %44 arasında; vergi cezalarına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının ise yaklaşık %93 ila %95 arasında değiştiği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir ifadeyle vergi aslının ortalama %27'sinden, vergi cezasının ise ortalama %94'ünden vazgeçilmiştir.

- Son beş yılın tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine göre Edirne ilindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan başvuruların yaklaşık %92'sinde

uzlaşma sağlandığı gözlemlenmiştir. Yapılan görüşmeler sonucunda vergi aslına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının yaklaşık %2 ila %34 arasında; vergi cezalarına ilişkin olarak yapılan indirim oranlarının ise yaklaşık %91 ila %95 arasında değiştiği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir ifadeyle vergi aslının ortalama %10'undan, vergi cezasının ise ortalama %92'sinden vazgeçilmiştir. Bu sonuçlara göre uzlaşma oranının Türkiye genelinden daha yüksek olduğu, vergi aslı ve cezasına ilişkin yapılan indirim oranlarının ise Türkiye genelinin altında olduğu gözlemlenmiştir.

- Son beş yılın mahalli uzlaşma komisyonu verilerine göre, yapılan uzlaşma başvurularının Kırklareli ilinde yaklaşık %97'sinde, Ankara ilinde yaklaşık %96'sında, Tekirdağ ilinde yaklaşık %95'inde, Edirne ilinde yaklaşık %92'sinde, İstanbul ilinde yaklaşık %90'ında, İzmir ilinde ise yaklaşık %71'inde uzlaşma sağlandığı gözlemlenmiştir. Türkiye genelinde ise bu oran yaklaşık %90 seviyesindedir. İzmir iline ait uzlaşma oranının bu seviyenin oldukça altında olduğu, diğer illere ait uzlaşma oranlarının ise bu seviyenin üzerinde veya eşit seviye olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Son beş yılın mahalli uzlaşma komisyonu verilerine göre, yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmaya konu edilen vergi aslının İstanbul ilinde yaklaşık %37'sinden, Tekirdağ ilinde yaklaşık %30'undan, İzmir ilinde yaklaşık %29'undan, Ankara ilinde yaklaşık %22'sinden, Edirne ilinde yaklaşık %10'undan, Kırklareli ilinde ise yaklaşık %6'sından vazgeçildiği gözlemlenmiştir. Türkiye genelinde ise bu oran yaklaşık %27 seviyesindedir. Ankara, Edirne ve Kırklareli ilinde yapılan indirim oranlarının bu seviyenin altında olduğu, bu illerden özellikle Edirne ve Kırklareli ilinin vergi aslında indirim konusunda Türkiye geneline kıyasla daha katı bir yaklaşım sergilediği sonucuna ulaşılmıştır.

- Son beş yılın mahalli uzlaşma komisyonu verilerine göre, yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmaya konu edilen vergi cezasının İstanbul ilinde yaklaşık %96'sından, Ankara ilinde yaklaşık %94'ünden, Tekirdağ ilinde yaklaşık %93'ünden, İzmir ilinde yaklaşık %92'sinden, Edirne ilinde

yaklaşık %92'sinden, Kırklareli ilinde ise yaklaşık %91'inden vazgeçildiği gözlemlenmiştir. Türkiye genelinde ise bu oran yaklaşık %94 seviyesindedir. İstanbul ilindeki indirim oranının bu seviyenin üstünde olduğu görülürken, diğer illerde yapılan indirim oranlarının ise bu seviyenin altında veya eşit seviye olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Son dört yılın tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine göre, MAUK'a yapılan başvuruların yaklaşık %92'sinde, BMUK'a yapılan başvuruların yaklaşık %87'sinde, KUK'a yapılan başvuruların yaklaşık %78'inde, MEUK'a yapılan başvuruların ise yaklaşık %50'sinde uzlaşma sağlandığı gözlemlenmiştir. Tüm tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları birlikte değerlendirildiğinde ise bu oranın yaklaşık %92 seviyesinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Son dört yılın uzlaşma verilerine göre, yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmaya konu edilen vergi aslının MEUK'da yaklaşık %67'sinden, KUK'da yaklaşık %54'ünden, BMUK'da yaklaşık %35'inden, MAUK'da yaklaşık %25'inden, TÖUK'da ise yaklaşık %16'sından vazgeçildiği gözlemlenmiştir.

- Son dört yılın uzlaşma verilerine göre, yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmaya konu edilen vergi cezasının MEUK'da yaklaşık %99'undan, KUK'da yaklaşık %97'sinden, BMUK'da yaklaşık %97'sinden, MAUK'da yaklaşık %94'ünden, TÖUK'da ise yaklaşık %94'ünden vazgeçildiği gözlemlenmiştir.

- Belirlediğimiz kriterlere ve son dört yılın tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine göre, büyük mükellefler tarafından yapılan başvuruların yaklaşık %81'inde, küçük mükellefler tarafından yapılan başvuruların ise yaklaşık %92'sinde uzlaşma sağlandığı gözlemlenmiştir. Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmaya konu edilen vergi aslına ilişkin olarak ise büyük mükelleflere yaklaşık %63, küçük mükelleflere ise yaklaşık %25 oranında indirim yapıldığı; uzlaşmaya konu edilen vergi cezasına ilişkin olarak ise büyük

mükelleflere yaklaşık %98, küçük mükelleflere ise yaklaşık %94 oranında indirim yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

- Son dört yılın uzlaşma verilerine göre, yapılan görüşmeler sonucunda, **tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında** kesinleşen 3 milyar TL kamu alacağına karşılık, 6 milyar TL kamu alacağından vazgeçildiği; **tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında** ise kesinleşen 2 milyar TL kamu alacağına karşılık, 6 milyar TL kamu alacağından vazgeçildiği gözlemlenmiştir. Nitekim son dört yılda **tüm uzlaşma komisyonlarında** yapılan görüşmeler sonucunda kesinleşen 5 milyar TL kamu alacağına karşılık, 12 milyar TL kamu alacağından vazgeçilmiştir. Buna göre uzlaşma müessesesi aracılığıyla devlet hazinesinin son dört yılda 7 milyar TL zarara uğradığı gözlemlenmiştir. Ancak gecikme süreleri bilinmediğinden kesinleşen bu tutarlara gecikme faizleri eklenememiştir.

- Son dört yılın uzlaşma verilerine göre, yapılan görüşmeler sonucunda kesinleşen **4 milyar TL** vergi aslı tutarının, Türkiye genelinde tahakkuk eden (kesinleşen) vergi aslı miktarı içindeki payının yaklaşık %1 civarında olduğu gözlemlenmiştir.

- Son dört yılın verilerine göre, devlet hazinesi açısından uzlaşma müessesesi aracılığıyla elde edilen en yüksek gelirin kesinleşen 3 milyar TL kamu alacağı ile **tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan** sağlandığı, en yüksek kaybın ise vazgeçilen 6 milyar TL kamu alacağı ile **tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunda** yaşandığı gözlemlenmiştir. Benzer bir değerlendirmeyi tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları arasında yaptığımızda ise, devlet hazinesi açısından tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi aracılığıyla elde edilen en yüksek gelirin kesinleşen 1 milyar TL kamu alacağı ile **mahalli uzlaşma komisyonlarından** sağlandığı, en yüksek kaybın ise vazgeçilen 3 milyar TL kamu alacağı ile **merkezi uzlaşma komisyonunda** yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak gecikme süreleri bilinmediğinden kesinleşen bu tutarlara gecikme faizleri eklenememiştir.

İstatistiklerden elde edilen bulgulara göre, takdir yetkisi kapsamında özellikle vergi aslında yapılan indirim oranlarının, uzlaşma komisyonlarının türüne ve yerine göre değişiklik gösterdiği açıkça görülmektedir. Takdir yetkisinin herhangi bir objektif ölçüt olmadan ve gerekçe gösterilmeden kullanılması uzlaşma komisyonları arasında farklı sonuçlara, hatta ve hatta aynı komisyonda bile farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu açıdan, özellikle vergi aslında yapılan indirim oranlarının komisyon üyelerinin hiyerarşisiyle paralel bir şekilde arttığı sonucuna da ulaşılmıştır. Diğer bir ifadeyle, vergi dairesi başkanı, vergi dairesi müdürü, gelir uzmanı, mal müdürü gibi üyelerin katılımıyla kurulan mahalli uzlaşma komisyonlarının vergi aslında indirim konusunda risk almaktan kaçındıkları, ancak bizzat gelir idaresi başkanının katıldığı merkezi uzlaşma komisyonunun ise bu konuda daha çok inisiyatif kullandığı/kullanabildiği gözlemlenmiştir. Bu kapsamda taşradaki uzlaşma komisyonlarının hesap vermeleri gerekecek bir vergi indiriminden kaçındıklarını söylemek de mümkündür.

Anayasal vergilendirme ilkeleri ile devletin kendisine tanınan vergilendirme yetkisini sınırlı bir şekilde kullanması amaçlanmıştır. Bu ilkelere göre hukuksal durumları aynı olan kişilere aynı kuralların bağlanması gerekirken uzlaşma komisyonlarına tanınan takdir yetkisinin keyfi uygulamalara yol açtığı ve hukuksal durumları aynı olan iki mükelleften birinin daha az vergi ödediği sonucuna ulaşılmıştır. Takdir yetkisi kapsamında menfaat veya kötü niyet gözetilmeksizin de bu sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Bu durum uzlaşma müessesesini zaman zaman mükellefler ve kamuoyu nezdinde eleştiri konusu haline getirmiştir. Bu eleştiriler, uzlaşmanın Anayasaya aykırı bir kurum olduğu ve kaldırılması gerektiği seviyesine kadar ulaşmıştır. Kanımızca da, takdir yetkisinin mevcut hukuki düzenlemelere göre objektif ölçütler olmadan ve indirim gerekçeleri belirtilmeden kullanılması, bu eleştirileri haklı kılan sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Benzer bir şekilde, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru için öngörülen gerekçelerden biri olan “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” gerekçesi de somut belgelerle ispatlanabilir, objektif bir gerekçe olmadığından, idare tarafından her durumda kabul edilen bir gerekçe haline gelmiştir. Nitekim aynı gerekçeyle

ikinci defa uzlaşmaya gidilmesinde olduğu gibi, özellikle deneyimli ve eğitimli mali ve hukuki danışmanlara sahip büyük mükellefler tarafından bu gerekçesinin sunularak uzlaşmaya gidilmesi de anlamsız bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Buna göre, her ne kadar vergi kanunları çok sık değişen ve karmaşık bir yapıya sahip olsalar da "kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe" gerekçesinin vergisel ödevlerini zamanında yerine getirmeyen mükellefler tarafından adeta bir bahane olarak sunularak uzlaşma yoluna gidildiğini söyleyebiliriz. Buna bir de komisyonlara tanınan sınırsız takdir yetkisini eklediğimizde, uzlaşmadan kayıt dışı mükelleflerin yararlandığını ve bu durumun anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı sonuçlar ortaya çıkararak, vergisel ödevlerini zamanında ve gerektiği gibi yerine getiren mükellefleri olumsuz yönde etkilediğini söylemek mümkündür. Zira mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi zamanında ve tam bir şekilde ödemediklerinin tespiti halinde hukuki yaptırımlara maruz kalmaları gerekirken, uzlaşma ile bu mükellefler adeta ödüllendirilmektedir. Uzlaşma müessesesi bu yönüyle kayıt dışı ekonomi için öngörülen hukuki yaptırımların caydırıcılığını azaltan bir etki yaratarak vergi kayıp ve kaçağına daha çok teşvik etmektedir.

Uzlaşma oranları üzerinde bir değerlendirme yaptığımızda ise, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda değerlendirilen dosya sayısının az ve de yüksek tutarlı borçlar olması nedeniyle uzlaşma oranlarının diğer komisyonlara kıyasla daha düşük seviyede olduğunu söylemek mümkündür. Zira uzlaşmaya konu edilen tarhiyatın hukuki dayanağının zayıf olduğunu veya idarenin haksız olduğunu düşünen mükellefler yüksek tutarlı bu borçlara ilişkin istedikleri sonucu elde edemedikleri takdirde uzlaşmaya yanaşmayıp yargı yoluna başvurmayı daha çok tercih edeceklerdir. Bu komisyonlara başvuran mükelleflerin de büyük şirketler olduğunu ve bünyesinde birçok mali ve hukuki danışmanı barındırdığını düşündüğümüzde, uzlaşma konusunda küçük mükelleflere kıyasla daha dikkatli davranmaları oldukça doğal bir sonuçtur.

Öte yandan, tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvuran mükelleflerin usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı cezalarının oluşturduğu borç yükünden cezalarda indirim yolu veya yargı yoluna kıyasla daha yüksek oranda kurtuldukları

sonucuna da ulaşılmıştır. Bununla birlikte, vergi ziyaı cezasının oluşturduğu borç yükünden kurtulmak isteyen mükellefler açısından ise tarhiyat sonrası uzlaşma yolunun diğer çözüm yollarına kıyasla daha avantajlı bir yol olacağını söylemek de mümkündür. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri, incelemeyi yapan memurun bağlı olduğu birim bünyesinde gerçekleştirildiğinden, komisyon üyelerinin vergi aslında indirim konusunda daha katı bir yaklaşım sergilediği gözlemlenmiştir. Bu bakımdan, tarhiyat sonrası uzlaşma yolunun, vergi aslına ilişkin indirim beklentisinde olan mükellefler açısından da daha avantajlı bir tercih olacağını söylemek mümkündür.

Uzlaşma müessesesinin temel amacı uyuşmazlıkları idari aşamada yani barışçıl bir şekilde en kısa sürede gidererek vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmak ve yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir. Bu açıdan, özellikle MAUK'a yapılan başvurular başta olmak üzere, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına yapılan başvuruların son beş yıl boyunca sürekli artış eğiliminde olması oldukça olumlu bir gelişmedir. Zira uzlaşma müessesesinin mükellefler tarafından fazla tercih edilmemesi veya kaldırılması halinde vergi yargısında görülmekte olan dava sayısı da artacağından, hâkim sayısında büyük oranlı artışlar yaşanmadığı sürece, hâkim başına düşen dava sayısının ve buna bağlı olarak ortalama yargılama sürelerinin de 2-3 kat artacağını söylemek mümkündür. Son beş yılda vergi mahkemelerinde karara varılan davaların yaklaşık %45'inin iptal kararıyla sonuçlandığını da düşündüğümüzde devlet hazinesinin vergi alacağını hiç tahsil edememe riski de ortaya çıkabilecektir. Ayrıca davaların özellikle üst yargı organlarına taşınmasıyla birlikte uzun süren yargılama süresi boyunca mükelleflerle hasım olarak karşı karşıya gelineceğinden, taraflar arasında devam edecek olan vergilendirme ilişkisi de bu durumdan olumsuz yönde etkilenebilecektir.

Buna karşın, uzlaşma müessesesi aracılığıyla vazgeçilen miktarın, devlet hazinesine giren (kesinleşen) miktara göre oldukça yüksek olduğu ve devlet hazinesinin zarara uğradığı açıkça görülmektedir. Ayrıca, komisyona katılan üyelere ödenmekte olan huzur ücretlerinin yanı sıra inceleme faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaları da hesaba kattığımızda, dolaylı bir şekilde de olsa devlet hazinesinin

uğradığı zararın daha da artacağını söyleyebiliriz. Uzlaşma müessesinin mevcut yasal düzenlemelere göre, objektif ölçütler kullanılmadan uygulanması, hem devlet hazinesinin zarara uğramasına hem de anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Buna bir de sonuçların indirim gerekçelerini içermeyecek şekilde yalnızca rakamsal olarak açıklanmasını ve yapılan indirimlerin herhangi bir denetime tabi tutul(a)mamasını da eklediğimizde, bu müessesenin mükellefler üzerinde ne derece olumsuz bir etki yaratacağı da açıktır. Bu durum iyi niyetli mükelleflerin devlete duydukları güven ve adalet duygusunu zedeleyerek vergiye gönüllü uyumu azaltabileceği gibi, özellikle cezai yaptırımların caydırıcılığını azaltarak kötü niyetli mükellefleri vergi kayıp ve kaçağına daha çok yöneltecektir. Nitekim bu konularda yapılacak hukuki düzenlemeler sayesinde anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılıkların yanı sıra devlet hazinesi açısından oluşan vergi kayıplarının kısmen de olsa önüne geçilmesi mümkün olacaktır.

Bunun yanı sıra, son dört yılın toplamı itibariyle uzlaşma görüşmeleri sonucunda kesinleşen **4 milyar TL** vergi aslı tutarının Türkiye genelinde tahakkuk eden (kesinleşen) vergi aslı miktarı içindeki payının yaklaşık %1 civarında olduğu sonucuna da ulaşılmıştır. Çıkan bu sonuçlara göre, uzlaşmanın temel amacının vergi tahsilâtını artırmaktan çok, vergi yargısının iş yükünü hafifletmek ve uzun bir sürece yayılı olan vergilendirme ilişkisinin barışçıl bir şekilde sürdürülmesini sağlamak olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla, uzlaşmanın tamamen kaldırılması gerektiğini savunan eleştirilerin aksine vergi mevzuatında yapılacak olan düzenlemelerle uygulanmaya devam etmesi daha yerinde olacaktır.

6- Nitel Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular:

- Mükelleflerin eksik beyanda bulunması ve vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olması nedeniyle uyuşmazlıkların daha çok yaşandığı düşünülmektedir.

- Uygulamada en çok katma değer vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisine ilişkin olarak uyuşmazlık yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır.

- Mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun vergi idaresi tarafından istenen vergi ve cezaları ödemek yerine yasal haklarını kullanarak ilgili borca karşı itiraz etmeyi tercih ettikleri görülmüştür.

- Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari çözüm yollarının mükellefler tarafından öncelikli yol olarak tercih edildiği, sonuç alınamazsa da yargısal çözüm yoluna başvurulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yargısal çözüm yolunu tercih eden mükelleflerin ise vereceği kararlarda daha objektif olacağı düşüncesiyle idareden çok yargıya güvendikleri için ve uyuşmazlığı yargıya taşıyarak lehine verilebilecek kararla vergi borcundan kurtulmayı istedikleri için böyle bir tercihte bulunduğu düşünülmektedir.

- Mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun hem idari çözüm yollarının kendilerine sağlayabileceği avantajlar konusunda hem de yargısal çözümün ortaya çıkarabileceği maliyet ve dezavantajlar konusunda bilgi sahibi olmadığı düşünülmektedir. Bu bilgilendirmenin ise genellikle bizzat mükelleflerin mali müşavirleri ya da muhasebecileri tarafından yapıldığı sonucuna da ulaşılmıştır. Mükellefleri bilinçlendirmek adına ise vergi idaresinin ve meslek odalarının mükellefleri bilgilendirici çalışmalar yürütmesi ve tebligatların arkasında yer alan yasal haklara ilişkin açıklamaların daha açık ve sade bir dille ifade edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

- Uzlaşma müessesesinin mükellefler tarafından en çok tercih edilen idari çözüm yolu olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Mükelleflerin özellikle vergi cezalarında yapılan yüksek oranlı indirimlerle vergi borcunu hafifletmek ve uyuşmazlıkları kısa sürede çözerek, ortaya çıkabilecek zaman kaybından ve bürokratik işlemlerden kurtulmak amacıyla uzlaşma yolunu daha çok tercih ettikleri düşünülmektedir.

- Uygulamada mali müşavirlerin veya muhasebecilerin büyük bir çoğunluğunun uzlaşma görüşmelerine katıldığı tespit edilmiştir. Görüşmelerde üstün olan tarafın ise genellikle vergi idaresi olduğu ve

tarafların birbirlerini ikna kabiliyetlerine göre üstünlüğün değişebileceği düşünülmektedir.

- Uzlaşma komisyonlarının sahip olduğu takdir yetkisinin mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı düşünülmektedir.

- Yapılan uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmanın sağlanamaması halinde, yargı yolunun mükellefler tarafından daha çok tercih edildiği sonucuna ulaşılmıştır.

- Genel olarak uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalıştığı düşünülmektedir. Uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalışmadığını ifade eden denekler ise komisyonda yer alan kişilerin inceleme raporlarında belirtilen tutarlar üzerinde fazla değişikliğe gitmemeleri veya yasal bir engel olmamasına rağmen vergi aslında uzlaşmaya fazla yanaşmamalarından dolayı uzlaşma komisyonlarının etkin bir şekilde çalışmadığını düşünmektedirler.

- Uyuşmazlıkların çözümü konusunda idari yolların etkili olduğu görülse de mükelleflerin birçoğunun idari aşamada istediği sonuca ulaşamadığı da gözlemlenmiştir. Bunun nedeni olarak ise idarenin risk almaktan kaçınarak uyuşmazlığın yargıda çözümlenmesini istemesi, idarenin hazineci zihniyetiyle hareket ederek vergi alacağından fazla taviz vermemesi, mükelleflerin idari aşamada istediğim sonucu elde edemezsem yargı yoluna başvururum düşüncesiyle hareket etmeleri gösterilmiştir.

- Yargı aşamasında verilen kararların hukuki açıdan daha doğru olduğu ve yargıya taşınan uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğunun mükelleflerin lehine sonuçlanacağı düşünülmektedir.

- Vergi uyuşmazlıklarının azaltılması için vergi mevzuatının sadeleştirilerek daha anlaşılır bir hale getirilmesi, mükelleflerin vergi konusunda daha fazla bilinçlendirilmesi ve mükelleflerle idare arasındaki uyuşmazlıkları karara

bağlayacak ayrı bir bağımsız kurul ya da komisyonun kurulması gerektiği düşünülmektedir.

İstatistiklerden elde edilen bulgulara göre, mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun kendilerine tebliğ edilen vergi ve cezaları ödemek yerine yasal itiraz haklarını kullanarak ilgili vergi ve cezaları birer uyuşmazlık konusu haline getirdikleri görülmektedir. Mükelleflerin bu tercihinin arkasında ise vergi idaresi tarafından yapılan işlemlere güvenilmemesi veya vergi borcunun bir kısmından ya da tamamından kurtulma düşüncesinin yattığını söylemek mümkündür.

Uygulamada en çok uyuşmazlık konusu olan vergi türlerinin ise katma değer vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Nitekim uygulamada KDV'yi ilgilendiren olayların (işlem sayısının) daha fazla olmasından dolayı yaşanan uyuşmazlık sayısı da diğer vergi türlerine kıyasla daha yüksek olabilmektedir. Bunun yanı sıra, gelir vergisi ile kurumlar vergisine yönelik olarak yürütülen stopaj ve geçici vergi uygulamaları da uyuşmazlıkların yaşanmasını etkileyen bir diğer unsurdur. Zira bu uygulamalar nedeniyle vergilendirmeye ilişkin işlem sayısı da arttığından dolayı mükellefler açısından hata yapma riski de daha fazla olmakta ve diğer vergi türlerine kıyasla daha fazla uyuşmazlık yaşanabilmektedir. Bu bakımdan özellikle mükelleflerin vergiye ilişkin işlemlerini yürüten mali müşavirlerin veya muhasebecilerin mesleki yeterlilikleri arttıkça vergi türlerine ilişkin olarak düzenlenen beyannamelerdeki hata oranının düşeceğini söylemek de mümkündür.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda ise idari çözüm yollarının öncelikli yol olarak tercih edildiği, buradan sonuç alınamaması halinde ise yargı yoluna başvurulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ancak, idari çözüm yollarının her ne kadar en çok tercih edilen ve etkili bir çözüm yolu olduğu görülse de mükelleflerin zaman zaman idari aşamada istediği sonuca ulaşamadığı da görülmektedir. Uyuşmazlıkların idari yollarla çözüme kavuşturulmasını engelleyen en büyük etkenin ise vergi idaresinin kanunlarla karşı karşıya gelmemek adına risk almaktan kaçınması ve uyuşmazlığın yargıda çözümlenmesini istemesi olduğu görülmektedir. İdari çözüm yollarının etkinliğini azaltan bir diğer unsurun ise, mükelleflerin

özellikle vergi aslında indirim beklentisine girerek "istediğimi burada elde edemezsem yargı yoluna başvururum" düşüncesiyle hareket etmelerine karşılık, idarenin de hazineci zihniyetiyle hareket ederek vergi alacağından fazla taviz vermemesinden dolayı yaşanan çıkar çatışmaları olduğu görülmektedir.

Uyuşmazlıkların çözümü konusunda doğrudan yargı yoluna başvurmayı tercih eden mükelleflerin ise vereceği kararlarda daha objektif olacağı düşüncesiyle idareden çok yargıya güvendikleri için ve uyuşmazlığı yargıya taşıyarak lehine verilebilecek kararla vergi borcundan kurtulmayı istedikleri için böyle bir tercihte bulundukları sonucuna ulaşılmıştır. Benzer şekilde, yargı aşamasında verilen kararların hukuki açıdan daha doğru olduğu ve yargıya taşınan uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğunun mükelleflerin lehine sonuçlanacağı da düşünülmektedir. Vergilendirme ilişkisi açısından bakıldığında, alacaklı konumunda olan vergi idaresinin aksine, yargılama faaliyetini yürüten hâkimler bu ilişkiden bağımsız birer üçüncü kişi konumundadırlar. Bu nedenle, yargılama faaliyeti sırasında yapılacak olan değerlendirmelerin daha objektif, verilecek olan kararların da hukuki açıdan daha doğru olacağını düşünmek oldukça doğal bir sonuçtur. Zira uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü sırasında, vergi idaresinin genellikle hazineci zihniyetiyle hareket etmesinden dolayı, vergi kanunları zaman zaman idare lehine yorumlanabilmekte, verilen kararlar da bu durumdan etkilenebilmektedir. Ancak her ne kadar yargısal çözümün daha objektif ve hukuki olacağı düşünülse de, uzun süren yargılama faaliyetinin ardından çıkan sonuç ne olursa olsun, idareyi de mükellefleri de yeterince tatmin etmemektedir. Bu nedenle mükellefler, uzun ve sonucu tam olarak belli olmayan yargısal çözüm süreci yerine bürokrasiden uzak, pratik ve maliyetsiz olan idari çözüm yollarını öncelikli olarak tercih etmektedirler.

Tüm bunlara karşın mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun idari çözüm yollarının kendilerine sağlayabileceği avantajlar ile yargısal sürecin ortaya çıkarabileceği maliyet ve dezavantajlar hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olmadıkları da görülmektedir. Bu bilgilendirmenin ise genellikle bizzat mükelleflerin mali müşavirleri ya da muhasebecileri tarafından yapıldığı sonucuna da ulaşılmıştır. Mükelleflerin özellikle idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine

sağlayabileceği avantajlar hakkında yeteri kadar bilgiye sahip olmaması, bu yolların kullanılması önündeki en büyük engellerden biridir. Nitekim verilen cevaplara göre bir değerlendirme yaptığımızda, vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun bilinçsizce ya da mali müşavirlerinin veya muhasebecilerinin yönlendirmesiyle hareket ettiklerini söylemek mümkündür. Bilinçli mükelleflerin vergiye gönüllü uyum konusunda daha dikkatli davrandıkları ve yasal değişiklikleri daha yakından takip ettikleri bilinen bir gerçektir. Bu nedenle, uyuşmazlıkların önüne geçilmesi ve özellikle idari yolların kullanımın artırılması açısından mükellefleri bilinçlendirmeye yönelik çalışmalar yapılması son derece önemlidir.

Çıkan sonuçlara göre, mükellefler tarafından en çok tercih edilen idari çözüm yolunun ise uzlaşma müessesesi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Mükelleflerin özellikle vergi cezalarında yapılan yüksek oranlı indirimlerle vergi borcunu hafifletmek ve uyuşmazlıkları kısa sürede gidererek, ortaya çıkabilecek zaman kaybından ve bürokratik işlemlerden kurtulmak amacıyla uzlaşma yolunu daha çok tercih ettikleri görülmektedir. Uzlaşma müessesesinin mevcut hukuki düzenlemelere göre uygulanmasının, cezalarda indirim müessesesinin etkisini azalttığını da söyleyebiliriz. Zira mükellefler, vergi aslında indirimin mümkün olmadığı ve indirim oranlarının kanunlarla belirlendiği cezalarda indirim müessesesinin aksine, uzlaşma müessesesi aracılığıyla hem vergi cezalarında daha yüksek oranda indirim elde etmekte hem de vergi aslından (ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizinden) kısmen de olsa kurtulabilmektedir. Dolayısıyla cezalarda indirim yolu daha cazip hale getirilmediği sürece uzlaşma yolunun mükellefler tarafından daha çok tercih edilmesi kaçınılmaz olacaktır. Bu durumun ise cezalarda indirim müessesesine ilişkin kanunen belirlenen indirim hadlerinde veya ödeme sürelerinde yapılacak iyileştirmelerle ya da uzlaşma müessesesine yönelik getirilecek kısıtlamalarla önüne geçilebilecektir.

Öte yandan, mali müşavir veya muhasebecilerin büyük bir çoğunluğunun uzlaşma görüşmelerine mükellefleri ile birlikte gözlemci olarak ya da mükellefleri yerine vekâleten katıldıkları görülmektedir. Görüşmelerde üstün olan tarafın ise vergi

idaresi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Uzlaşma komisyonlarında yapılacak indirimler konusunda mevzuatta herhangi bir hüküm, ölçüt veya sınırlama getirilmediğinden, uzlaşma görüşmelerinin seyri de mükellefin eğitim durumu ile kendisini ifade etme yeteneğinden, komisyon üyelerinin o günkü ruh hali ile mükellefle olan özel ilişkilerine kadar objektif olmayan birçok hususdan etkilenebilmektedir. En azından bu durumun yaşanmasına Türkiye'de uygulanan uzlaşma sistemi müsait bir ortam oluşturmaktadır. Aynı şekilde uzlaşmanın nasıl yapıldığına yönelik ayrıntılı bir kayıt da tutulmamakta ve yine ölçütlerin belirli olmamasından dolayı uzlaşmanın denetimi de yapılamamaktadır. Bu nedenle uzlaşma komisyonları tarafından benzer durumlarda benzer davranışlar sergilenmemekte ve mükellefler arasında eşitsizliğe yol açılmaktadır. Objektif kriterlere dayanmayan, denetlenmeyen ve yeterince şeffaf olmayan bir uzlaşma ortamında idarenin üstün konumda olması ise oldukça doğal bir sonuçtur.

Buna ek olarak, yasal bir engel olmadığından, uzlaşma komisyonlarının özellikle vergi asıllarında daha fazla indirime gitmesi gerektiği konusunda bir beklentiye girildiği de görülmektedir. Bu düşüncenin oluşmasına ise komisyonlara tanınan takdir yetkisi kapsamında, mükelleflere yönelik herhangi bir gerekçe belirtilmeden farklı oranlarda indirim yapılmasının neden olduğunu söylemek mümkündür. Mükelleflerin görüşmeler sırasında böyle bir beklentiye girmesi ve komisyonun da bu beklentiye karşılık, hazineci zihniyetiyle üstün bir konumda hareket ederek vergi alacağından fazla taviz vermemesi halinde uzlaşmanın sağlanması da güçleşmektedir. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun yargısal çözüme yöneldikleri görülmüştür. Nitekim çıkan bu sonuçlara göre, görüşmeler neticesinde istediği sonuca ulaşamayan mükelleflerin, komisyonun teklifini tekrar değerlendirerek kabul etme veya cezalarda indirim yoluna başvurma gibi seçenekleri bulunmasına rağmen, vergi idaresine ve dolayısıyla idari çözüm yollarına olan güvenlerini yitirerek, tarafsız bir konumda olan yargı organlarına yöneldiklerini söylemek mümkündür.

Son olarak, uygulamada yaşanan uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğunun mükelleflerin eksik beyanda bulunması ve vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve

karışık olması nedeniyle yaşandığı görülmektedir. Mükelleflerin kanunları uygulayabilmesi her şeyden önce onu anlamaları gerekmektedir. Ne kadar iyi niyetli olunursa olunsun, kanun hükümlerinin yeterince anlaşılamaması ve değişikliklerin yeterince iyi takip edilememesi halinde, istenmeden de olsa vergi kaybına sebebiyet verilebilmektedir. Buna karşın, vergi kanunları çok sık değişmekle kalmayıp, içeriği de oldukça karmaşıktır. Buna bir de kullanılan dilin güncellik ve sadelikten uzak olmasını da eklediğimizde, içeriği yalnızca mükelleflerce değil uzmanlarca dahi zaman zaman anlaşılamamaktadır. Bu durum ikincil veya üçüncül mevzuat ile giderilmeye çalışılmakta, mükellefler kanunları anlamak için adeta nereye bakacaklarını şaşırır hale gelmektedir. Bu durum aynı şekilde idare çalışanlarını da etkilemekte, kanunlar zaman zaman yanlış veya idare lehine yorumlanabilmektedir. Uyuşmazlıkların temelinde vergi idaresi ile mükellefler arasında yaşanan görüş ve yorum farklılıkları yattığını düşündüğümüzde, bu konunun üzerinde daha çok durulması gerektiği açıktır. Bu bakımdan, vergi uyuşmazlıklarının azaltılması için vergi mevzuatının sadeleştirilerek daha anlaşılır bir hale getirilmesi, mükelleflerin daha fazla bilinçlendirilmesi ve mükelleflerle idare arasındaki uyuşmazlıkları karara bağlayacak ayrı bir bağımsız kurul ya da komisyonun kurulması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Mükellefleri bilinçlendirmek adına ise vergi idaresinin ve meslek odalarının mükellefleri bilgilendirici çalışmalar yürütmesi ve tebligatların arkasında yer alan yasal haklara ilişkin açıklamaların daha açık ve sade bir dille ifade edilmesi gerekmektedir.

ÖNERİLER

Çalışmamız kapsamında vergilendirme süreci içerisinde ortaya çıkan uyuşmazlıklara, çözüm yollarına ve bu yollardan biri olan uzlaşma müessesine ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur. Tespit edilen noksanlıklar çerçevesinde, vergi uyuşmazlıklarının azaltılması ve uzlaşma müessesesinin daha etkin ve hakkaniyetli bir kurum haline getirilmesine yönelik birtakım önerilerde bulunulacaktır.

- ✓ ***Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörler üzerinde durulmalı ve tespit edilen sorunlar giderilmeli.***

Vergiye gönüllü uyumun artırılması yalnızca mükelleflerde vergi ödeme bilincinin oluşmasına bağlı olmayıp ekonomik, sosyolojik, psikolojik vb. birtakım faktörlerden de etkilenebilmektedir. *Vergi sayısının artması ve vergi yükünün ağırlaşması, ödeme gücü, denetimlerin eksikliği, cezai yaptırımların az ve caydırıcı olmaması, güven ve adalet duygusunun zedelenmesi, eğitimsizlik ve bilinçsizlik, geçmişte yaşanan uyuşmazlıklar, idarenin (personelin) tutum ve davranışları, siyasi düşünce farklılıkları, dini ve ahlaki yetersizlik, vergilerin nerelere harcandığının bilinmemesi, diğer mükellefler hakkındaki düşünceler (sosyal etkileşim), mevzuat değişiklikleri, bürokratik işlem (kağıt işlerinin) fazlalığı ve karmaşıklığı* bu faktörlere örnek olarak göstermek mümkündür. Bu bakımdan, uyuşmazlıkların önüne geçilmesi ve vergi kaybının önlenmesi adına, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen bu faktörler üzerinde durulmalı ve tespit edilen sorunlar giderilmelidir.

- ✓ ***Mükelleflerin bilgilendirilmesi konusunda vergi idaresi daha fazla görev üstlenmeli, kitle iletişim araçları daha etkin bir şekilde kullanılmalı.***

Eskiye nazaran günümüzdeki teknolojik imkânlar sayesinde iletişim ve bilgiye ulaşılabilirlik daha da kolaylaşsa da hala birçok mükellefin hak ve yükümlülükleri konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olmadığını söylemek mümkündür. Mükelleflerin bilgilendirmesi konusunda ise neredeyse tüm yükün mali müşavir veya muhasebecilere bırakıldığı gözlemlenmiştir. Bu durum hem muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü artırmakta hem de bazı kötü niyetli meslek mensuplarının zaman zaman mükellefleri kendi çıkarlarına göre yönlendirmesine

(*örneğin "uzlaşmada cezanın %90'ını indirtirim ama indirilen tutarın %10'unu alırım" gibi*) yol açmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin bilgilendirilmesi konusunda muhasebe meslek mensupları yeterli görülmemeli, vergi idaresi bu konuda daha fazla görev üstlenmelidir.

Bu kapsamda, vergi idaresi tarafından kitle iletişim araçları aracılığıyla her yaştaki, her eğitim seviyesindeki ve her gelir düzeyindeki mükellefe ulaşılmalıdır. Yaygınlaşan cep telefonu (bilhassa akıllı telefon) ve internet kullanımı iyi bir şekilde değerlendirilerek vergi idaresi ve hizmetleri mümkün olduğunca mükelleflerin ayağına kadar getirilmelidir. Buna göre, mevcut sistemde uygulanmakta olan "*kısa mesaj bilgilendirme servisi*" tamamen ücretsiz hale getirilmeli ve bu sistem aracılığıyla mükelleflere yönelik güncel tüm konularda gerekli bilgilendirmeler sağlanmalıdır.

Ayrıca günümüzde oldukça önemli bir güce sahip olan sosyal medyanın, vergi yapılandırması gibi özel durumlar dışında yeterince etkin bir şekilde kullanılmadığı da gözlemlenmiştir. Bu nedenle, sosyal medya yönetiminin konusunda uzmanlaşmış kişilere bırakılması, gerekli tanıtım ve reklam çalışmalarının yapılarak sosyal medya kullanımının artırılması gerekmektedir. Vergi idaresi tarafından ilgili sosyal medya kanallarının içeriğine uygun olacak bir şekilde, mükelleflerin hak ve yükümlülükleri, güncel mevzuat değişiklikleri ve uyuşmazlıkların çözüm yollarına ilişkin eğitici ve bilgilendirici çalışmalar yürütülmelidir.

Benzer şekilde yakın bir geçmişte kullanıma açılan GİB Mobil uygulamasının da mükellefleri "gib.gov.tr" sitesine yönlendirmekten ziyade geri dönüşlere (yorumlara) uygun bir şekilde geliştirilerek tamamen mobil bir hizmet vermesi gerekmektedir. GİB Mobil üzerinden mükelleflerin vergi mevzuatına ve güncel vergi rehberlerine çevrimdışı bir şekilde kolayca ulaşımı sağlanmalı, her türlü mevzuat değişiklikleri ve uyarılar da bildirimler (notification) aracılığıyla mükelleflere aktarılmalıdır. Buna ek olarak mükelleflerin "Whatsapp" veya "GİB Mobil" gibi uygulamalar üzerinden vergi kimlik numaraları aracılığıyla ihbar, şikâyet, soru ve önerilerini kolaylıkla iletebilecekleri bir sistem kurulmalıdır.

Bunun yanı sıra, kişilerin mükellef olmadan önce sahip olacakları hak ve ödevlere ilişkin olarak zorunlu kurslara veya eğitimlere tabi tutulacağı bir uygulama da vergiye gönüllü uyumun artırılması ve uyuşmazlıkların azaltılması adına fayda sağlayabilecektir.

Mükelleflere sunulacak bu hizmetlerin kaliteli olması kadar, mükelleflerin bu hizmetler hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olmaları da önemlidir. Bu nedenle reklam ve tanıtım çalışmalarına da bir o kadar dikkat edilmesi ve bu hizmetlerin kullanımının teşvik edilmesi gerekmektedir. Vergi sisteminin daha etkin ve hızlı bir şekilde çalışmasına katkı sağlayacak bu çalışmalar ile bilgiye ulaşım daha da kolaylaşacak ve mükelleflerin memnuniyeti artacaktır. Bu sayede ortaya çıkan vergi kayıpları ve uyuşmazlıkların da önüne geçilebilecektir.

- ✓ ***Toplumda vergi bilincinin yerleşmesine yönelik yapılan çalışmalara daha çok özen gösterilmeli.***

Toplumda vergi bilincinin yerleşmesi için çocuklar ve gençlerin vergi konusunda bilgilendirilmesi ve farkındalıklarının artırılması amacıyla düzenlenen eğitimlerin tüm il ve ilçelerde daha yoğun ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu eğitimlerde vergi ödemenin zorunluluktan öte milli bir görev olduğu ve ülkemizin kalkınması için herkesin birey olarak sorumluluk alması gerektiği öğretilmelidir. Bu konuda özellikle toplumun genç kesimi tarafından sıklıkla kullanılmakta olan sosyal medya kanallarının da eğitimin bir parçası haline getirilmesi gerekmektedir. Vergi eğitimi sayesinde vergi ödeme bilincine sahip bir nesil yetişecek ve vergiye gönüllü uyum sürecinde yaşanan sorunlar en aza indirilecektir. Buna ek olarak vergi konusunda animasyon, kısa film, resim vb. alanlarda yarışmalar düzenlenerek toplumla iç içe olunmalı, bilgilendirme amaçlı yapılan tanıtım ve reklam çalışmalarında da toplumun beğenisini ve güvenini kazanmış kişiler kullanılmalıdır. Öte yandan vergi ile ilgili konularda basılan broşürlerin yalnızca mali müşavirlerin odasında veya vergi dairelerinin girişlerinde olması da beklenen faydayı sağlayamamaktadır. Bu broşürlerin vatandaşların yoğun olarak bulunduğu yerlere bırakılması veya dağıtılması da bilgilendirme açısından oldukça önemlidir. Aynı şekilde mevcut rehber ve broşürler güncellenmeli, bu

konuda görsel açıdan ilgi çeken, merak uyandıran ve daha anlaşılır çalışmalar yapılmalıdır.

- ✓ ***Vergilerin harcandığı yerler konusunda daha şeffaf olunmalı.***

Toplanan vergilerin adaletli ve ihtiyaç duyulan alanlara harcanması mükelleflerin en temel beklentisidir. Bu nedenle vergilerin nerelere harcandığı konusunda daha şeffaf olunmalı, toplumsal fayda temelli bir anlayış benimsenmelidir. Aynı şekilde vergilerin zorlama değil, devletin gelişimi ve kamu hizmetlerinin finansmanı için birer gereklilik olduğu yansıtılmalıdır. Ancak bu şeffaflık mükellefleri sayısal veriler içerisinde boğacak bir biçimde değil; vergi gelirlerinin hangi oranda, nerelere harcandığı şeklinde, tüm eğitim seviyesindeki mükelleflerin anlayabileceği bir dilde sağlanmalıdır. Bu sayede ödenen vergiler ile sunulan hizmetler arasındaki ilişki saydamlaştırılacak ve mükelleflerin devlete duydukları güven artırılacaktır.

- ✓ ***Vergi idaresi personeli mükellefe karşı daha saygılı, bilgili ve güler yüzlü olmalı.***

Vergi daireleri Maliye Bakanlığının birer taşra teşkilatı olmaktan öte devletin görünen bir yüzünü temsil etmektedir. Bu nedenle, vergi dairesinde çalışan personelin mükellefe karşı yaklaşımı, uzun bir sürece yayılı olan vergilendirme ilişkisini doğrudan etkilemektedir. Vergi daireleriyle iletişim kuramayan, beklediği ilgiyi bulamayan mükellefler vergi dairesinden soğumakla kalmayıp genel olarak vergi ödemeye karşı tepki gösterebilmektedirler. Dolayısıyla vergi dairelerinde verilen hizmetin kalitesinin artırılması adına idarede çalışan personellere yönelik hitabet ve iletişim konularında hizmet içi özel eğitim programları düzenlenmeli ve mükelleflerin memnuniyeti artırılmalıdır.

- ✓ ***Mükellefleri bilgilendirmeye yönelik danışmanlık ofisleri kurulmalı.***

Mükellefler uygulamada karşılaştıkları soru veya sorunlarını ya vergi dairelerinde çalışan personele ya da mali danışmanlarına yöneltmektedirler. Ancak bu durum iş yoğunluğunun fazla olduğu dönemlerde mükelleflerin müsait birini ya

da sorusunu yöneltebilecekleri bir muhatabı bulamamalarına neden olabilmektedir. Zira bazı mükelleflerin zaman zaman vergi dairelerinin girişindeki güvenlik personelinden bilgi almak zorunda kaldıkları bile gözlemlenmiştir. Bu durum vergi sisteminin işlerliği açısından oldukça önemli bir problemdir. Bu problemin önüne geçilebilmesi için vergi dairelerinin girişlerinde veya şehrin işlek noktalarında, özellikle vergi kanunları ve idari çözüm yollarına yönelik mükelleflere danışmanlık ve rehberlik hizmeti verecek ofisler kurulmalıdır. Bu ofislerde görev alacak kişiler özel eğitime tabi tutulmalı ve güler yüzlü olmalıdır. Vergi sistemi bu sayede daha işler hale getirilerek uyuşmazlıkların daha doğmadan önüne geçilmesine veya yaşanan uyuşmazlıkların en kısa sürede barışçıl bir şekilde çözümlenmesine katkı sağlanacaktır. Bu ofisler aynı zamanda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırarak vergi kayıplarını da önleyeceği gibi memnuniyeti de artırarak vergi idaresiyle mükellefleri birbirlerine yakınlaştıracaktır.

- ✓ ***Vergi mevzuatı sadeleştirilerek daha anlaşılır bir hale getirilmeli.***

Vergi mevzuatının güncel ve her eğitim seviyesine hitap eden bir dille sadeleştirilerek, daha anlaşılır bir hale getirilmesi gerekmektedir. Yapılan kanun değişiklikleri ile ilgili olarak ise vergi idaresi ve meslek odaları tarafından, mükellefler başta olmak üzere, mali müşavir ve muhasebeciler ile vergi idaresi personelini bilgilendirmeye yönelik eğitim programları düzenlenmelidir. Aynı şekilde, bilgilendirme çalışmalarının da her eğitim seviyesindeki mükelleflerin anlayabileceği, yalın ve anlaşılır bir dille yapılması gerekmektedir.

Bu hususta tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma konularının daha iyi anlaşılmasını sağlamak açısından, VUK'nda tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinin yer aldığı kısımların "uzlaşma" başlığı yerine sırasıyla, "tarhiyat öncesi uzlaşma" ve "tarhiyat sonrası uzlaşma" başlıkları altında ayrı ayrı düzenlenmesi; "uzlaşma" başlığı altında ise yalnızca genel uzlaşma hükümlerine yer verilmesi daha yerinde olacaktır.

- ✓ ***Vergi mevzuatı sık sık değiştirilmemeli, uygulamada istikrar sağlanmalı.***

Vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesinin önüne geçilmesi adına, yasa koyucu tarafından uygulamada hukuki boşluk veya istikrarsızlık yaratacak, vergi sistemini doğrudan etkileyecek değişiklikler üzerinde daha dikkatli durulması gerekmektedir. Bu konuda, ilgili kurum veya kuruluşların önerileri dikkate alınmalı, uygulamada birliğin ve etkinliğin sağlanmasına özen gösterilmelidir.

- ✓ ***Vergi sayısı azaltılmalı, vergi yükü adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılmalı.***

Vergi türlerinin ve vergi yükünün fazlalığı devletin daha otoriter bir görüntüye bürünmesine neden olarak, mükelleflerin vergiye bakış açısını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durum aynı zamanda işlem sayısını da artıracağından hem mükellefler ve mali müşavirlerin, hem de vergi dairesi çalışanları ile birlikte denetim memurlarının iş yükünü artıracaktır. Bu nedenle vergiye gönüllü uyumun artırılması ve vergi sisteminin daha etkin ve işler bir hale getirilmesi için, vergi sayısının azaltılması ve vergi oranlarının makul seviyelere çekilerek vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Bu hususta geçici vergi uygulaması üç döneme yayılarak bir nevi verginin vergisinin alınması şeklinde uygulanan geçici vergideki damga vergisinin ve 1999 depreminden sonra depremin yaralarının sarılması amacıyla getirilmiş olan özel iletişim vergisinin kaldırılması gerekmektedir. Buna ek olarak özellikle son dönemlerde kamuoyunun oldukça tepkisini çeken dolaylı vergi oranlarındaki artışların da makul seviyelere çekilmesi gerekmektedir. Bu sayede vergi yükü azalacağından mükelleflerin vergiye bakış açısı olumlu yönde değişerek vergiye gönüllü uyum artacağı gibi, işlem sayısı da azalacağından ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların da önüne geçilebilecektir.

- ✓ ***Hukukun üstünlüğü, idari tutarlılık ve açıklık ilkeleri tüm vergi sistemine uygulanmalı.***

Hukuk devleti yalnızca hukuki kurallar koyan devlet değil, öncelikle kendisi bu kurallara uyan ve herkese karşı adaletli ve eşit seviyede yaklaşan devlettir. Bu nedenle, hukukun üstünlüğü ilkesi tüm vergi sistemine uygulanarak mükelleflerle

idare arasında güven ilişkisi kurulmalıdır. Ayrıca idari tutarlılık ve açıklık ilkelerine uygun bir şekilde hareket edilerek, vergilendirme işlemlerinde ve uygulamalarında istikrar sağlanmalıdır.

- ✓ ***Hukuka ve hakkaniyete uygun, etkin bir denetim sistemi oluşturulmalı.***

Beyana dayalı tarhiyatın uygulandığı ülkemizde, vergiye gönüllü uyum sağlanmadığı sürece kayıt dışı ekonomi de sürekli var olacaktır. Bu nedenle, vergi kayıp ve kaçağını önleyebilmek için, iyi ve güçlü bir denetim örgütüne sahip olmak son derece önemlidir. Vergi denetimi bu açıdan devletin egemenlik gücünün de bir sigortasıdır. Dolayısıyla etkin ve zamanında yapılan denetimler kamu otoritesini artıracağı gibi, vergisel ödevlerin zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi adına caydırıcı bir etki de oluşturacaktır. Bu nedenle vergi müfettişi sayısı ve inceleme oranlarının artırılarak, denetim olasılığının her an mümkün olabileceği düşüncesinin yerleştirilmesi gerekmektedir.

Ancak bu denetimlerin hukuki ve objektif ölçütlere göre, mükellef haklarının gözetilerek yapılması da çağdaş ve hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu nedenle denetimlerin büyük ve küçük tüm mükellefler üzerinde eşit bir şekilde yapılmasına, haksız rekabet yaratacak, sübjektif ve özensiz denetimlerden uzak durulmasına dikkat edilmelidir. Ayrıca yapılan denetimler sırasında mükelleflerle olan ilişkilere, mükelleflerin hak ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirilmesine daha çok özen gösterilmeli ve tüm mükelleflere vergi kaçırıyor gözüyle bakılmaması gerekmektedir. Zira büyüklerin kayrıldığı düşüncesine neden olan, hukuka ve hakkaniyete uygun olarak yapılmayan denetimler, mükelleflerin güven ve adalet duygularını zedeleyerek, vergiye gönüllü uyumun artırılmasına yönelik yapılan denetimlerin tam tersi bir sonuç doğurmasına neden olabilecektir.

- ✓ ***Rapor değerlendirme komisyonlarında avukatlara da görev verilmeli.***

Denetimler sonucunda düzenlenecek inceleme raporlarının, vergi mevzuatına uygun, maddi hata içermeyecek bir şekilde düzenlenmesi oldukça önemlidir. Zira inceleme raporları üzerinden yapılan tarhiyatların hukuki dayanağının zayıf olması halinde, kesilen vergi ve cezalar uyuşmazlık konusu

yapılarak yargıya taşınabilmektedir. Bu durum hem vergi yargısının iş yükünün artmasına hem de vergi kaybı yaşanmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle, ileride yaşanabilecek uyuşmazlıkların önüne geçilebilmesi açısından, rapor değerlendirme komisyonlarında yeterli mesleki tecrübeye sahip avukatlara da görev verilerek yapılan değerlendirmelerde bu kişilerin de görüşlerinin alınması gerekmektedir.

- ✓ ***Rapor değerlendirme komisyonlarında denetim elemanları da değerlendirilmeli.***

Rapor değerlendirme komisyonlarında yalnızca inceleme raporlarının değil, raporları düzenleyen denetim elemanlarının da değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, objektif değerlendirme ölçütleri üzerinden derecelendirme sistemi geliştirilerek, özellikle vergi müfettişlerine yönelik ödüllendirme ve cezalandırma mekanizması getirilmelidir. Bu uygulama ile hem işini iyi yapan müfettişlerin motivasyonunun artırılmasına, hem de yasaları göz ardı ederek özensizce denetim yapan ve yetkilerini kötüye kullanan müfettişlerin uyarılmasına katkı sağlanacaktır. Diğer bir ifadeyle, yalnızca mükelleflerin değil, mükelleflerle birlikte denetim elemanlarının da denetlenmesi gerekmektedir. Bu sayede etkin ve güçlü bir denetim kadrosuna sahip olunarak, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilecektir.

- ✓ ***Muhasebe meslek mensuplarının daha bilgili ve dikkatli olmaları için gerekli her türlü tedbir alınmalı.***

Vergi kayıplarının azaltılması ve uyuşmazlıkların önüne geçilmesi adına, devlet ile mükellefler arasında birer köprü vazifesi gören mali müşavir ve muhasebecilerin daha bilgili ve dikkatli olmaları gerekmektedir. Bu nedenle, mali müşavir stajyerlerinin vergilendirme sürecini daha yakından takip edebilmeleri ve daha bilinçli bir şekilde yetiştirilebilmeleri için 3 yıllık staj sürelerinin 1 yılını, meslek hayatları boyunca sürekli iç içe olacakları vergi dairelerinde yapmaları gerekmektedir. Ayrıca uygulamada sıkça karşılaşılan sorunların önüne geçilmesi için vergi uzmanları tarafından stajyerler de dahil olmak üzere tüm meslek mensuplarına yönelik zorunlu eğitimler uygulanmalıdır. Bununla birlikte, mali müşavir veya muhasebecilere yönelik yapılan eğitimlerin zaman zaman oldukça yoğun olan

beyanname verme dönemlerine denk geldiği, bunun için birçok meslek mensubunun bu eğitimlere katılamadığı gözlemlenmiştir. Bu nedenle düzenlenen eğitim programlarının meslek mensuplarının iş yükünün daha az olduğu dönemlerde yapılması ve bu eğitimlere stajyerlerin de katılımına özen gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca katılamayan meslek mensuplarının da bu eğitimlerden faydalanabilmeleri için yapılan etkinlikler video üzerinden kayıt altına alınarak meslek odalarının internet siteleri veya elektronik posta aracılığıyla ilgililere sunulmalıdır.

- ✓ ***Muhasebe meslek mensuplarının memnuniyet ve motivasyonları artırılmalı.***

Vergi sisteminin daha etkin ve işler bir hale getirilmesi için, vergi sisteminin önemli bir parçası olan muhasebe meslek mensuplarının memnuniyet ve motivasyonlarının artırılması da oldukça önemlidir. Bu nedenle, mükellefler kadar muhasebecilerin de denetlenmesi, ödüllendirme ve cezalandırma mekanizmasına bu meslek mensuplarının da dahil edilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, mükellefler üzerinden, mali müşavir ve muhasebeciler de denetlenmelidir. Bunun için meslek mensupları arasında, *eğitim seviyesi, mesleki tecrübe, hata/uyuşmazlık yaşanma oranı, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah gibi idari yollara başvuru oranı, vergi ödemelerindeki trend, defter (mükellef) sayısı ve mükelleflerinin yıllık cirosu* gibi kriterler göz önünde bulundurularak derecelendirme sistemi geliştirilmelidir. İlgili derecelendirme sistemi üzerinden mali müşavirlerin bakabilecekleri defter sayısına ve alacakları ücretlere yönelik bir sınırlandırma getirilerek, meslek mensupları arasında oluşan haksız rekabet ortamı giderilmelidir. Benzer şekilde, belirlenen asgari ücret tarifesinin aksine fiyat kıran meslek mensuplarının da tespit edilerek cezalandırılması gerekmektedir. Bu sayede hem işini iyi yapan ve vergi kaybı yaşanmaması için gayret gösteren meslek mensuplarının motivasyonunun artırılmasına, hem de özensiz çalışarak uyuşmazlıklara veya vergi kaybına sebep olan meslek mensuplarının uyarılmasına ve "*iyi mali müşavir az vergi çıkaran mali müşavirdir*" düşüncesinin önüne geçilmesine katkı sağlanacaktır.

Ayrıca meslek mensupları ücretlerini bizzat mükelleften aldıklarından, devlete bağlı olmayıp, daha çok kişiye bağlı olarak hareket etmektedirler. Buna karşın, yapmış oldukları işin tam karşılığı olan ücreti, zamanında ve eksiksiz bir şekilde devletten almaları halinde, hazineyi daha çok düşünerek devlet yanlısı bir düşünceyle hareket edeceklerdir. Nitekim bu konuda yapılacak olan çalışmaların da meslek mensuplarının memnuniyetini ve performanslarını doğrudan etkileyeceğini söyleyebiliriz. Muhasebeciler vergi idaresi ile mükellefler arasında birer köprü vazifesi gördüklerinden vergi sisteminin daha etkin ve işler hale getirilmesi açısından bu yeterli görülmemeli, vergi idaresi veya ilgili odalar tarafından muhasebe meslek mensupları hakkında bilimsel araştırmalar yapılarak çıkan sonuçlar üzerinden gerekli iyileştirmeler yapılmalıdır.

- ✓ ***Cezai yaptırımların mükellefler üzerindeki caydırıcılığı artırılmalı.***

Vergi sisteminin iyi ve etkin bir şekilde işlemesi açısından caydırıcılığın artırılması oldukça önemlidir. Zira cezai yaptırımların azlığı veya etkisizliği özellikle kötü niyetli mükellefleri vergi kayıp ve kaçağına daha çok teşvik etmektedir. Bu nedenle, cezai yaptırımların etkisini azaltan faktörler incelenerek, yaptırımların mükellefler üzerindeki caydırıcılığı artırılmalıdır. Ancak, çok katı bir yaklaşım da mükellefleri olumsuz yönde etkileyebileceğinden, bu konuda dengeli bir yaklaşım izlenmelidir.

Bu kapsamda, uzlaşma müessesinde olduğu gibi, kaçakçılık suçunu oluşturan ve dolayısıyla ağır nitelikli fiilleri işleyenler ile bu fiillere iştirak edenler hakkında kesilecek olan vergi ziyaı cezasının, cezalarda indirim hükümlerinden yararlandırılmaması daha doğru olacaktır. Benzer şekilde, cezai yaptırımların caydırıcılığını artırmak ve uygulamada birliği sağlamak adına, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesinin kapsamına dahil edilmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da cezalarda indirim müessesesinin kapsamından çıkartılması gerekmektedir. Ayrıca cezalarda indirim müessesesi kapsamında tüm ceza türleri için her defasında %50 oranında indirim yapılacağını öngören yeni VUK taslağındaki düzenlemenin de cezaların caydırıcılığını azaltan bir etkiye neden olacağından konunun üzerinde daha fazla durulması gerekmektedir. Gerekli

düzenlemelerin yapılması ve caydırıcılığın artırılması sayesinde mükelleflerin vergi kanunlarına uyum konusunda daha dikkatli davranmaları sağlanacaktır.

- ✓ ***Pişmanlık ve ıslah müessesesine sınırlandırma getirilmeli.***

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, mükellefler hakkında vergi ziyaı cezası kesilmeden, zamanında yapılmamış beyanın yapılmasına ya da yanlış veya eksik yapılmış beyanın düzeltilmesine olanak sağlamaktadır. Bunun yanı sıra iştirak halinde işlenenler de dahil olmak üzere kaçakçılık suçunun kovuşturulmasını ve buna ilişkin cezaya hükmolunmasını da engelleyen bir kurumdur. Bu müessese ile iyi niyetli mükelleflerin kanunun katı hükümleri karşısında güçsüz ve çaresiz bir durumda bırakılmaması ve uzun bir sürece yayılı olan vergilendirme ilişkisinin barışçıl bir şekilde sürdürülmesi amaçlanmaktadır. Ancak mevcut yasal düzenlemelerde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için birtakım şartlar öngörülse de kurumdan yararlanabilmenin miktar olarak herhangi bir sınırlaması ise bulunmamaktadır. Kurum bu yönüyle kaçakçılık suçu sayılan fiilleri işleyen mükelleflerin her fırsatta "pişman olduklarını" belirterek cezadan kurtulabilmelerine olanak sağladığından, cezaların mükellefler üzerindeki caydırıcılığını azaltan bir etki yaratmaktadır. Zira daha önce vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş ve pişmanlık duyarak bu kuruma başvurmuş olan bir mükellefin, aynı suçu yeniden işlemesi ve pişman olduğunu belirterek bu hükümlerden yeniden yararlanabilmesi, kurumu asıl amacından çıkartarak kötü niyetli mükellefler için neredeyse bir kalkan haline getirmektedir. Bu nedenle kaçakçılık suçunu işleyen mükelleflerin pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilme hakkının kanun koyucu tarafından yeniden düzenlenmesi ve sınırlandırılması gerekmektedir. Benzer şekilde kurumun vergi borcunun geç ödenmesi veya hiç ödenmemesi açısından vasıta haline gelmesinin önüne geçilmesi açısından da beyannamesini zamanında vermeyen veya eksik veren mükelleflere de yıllık olarak belirli bir takım kullanım sınırlandırmaları getirilmelidir. Bu sınırlandırmalar ile iyi ve kötü niyetli mükellef ayrımı yapılarak kurumdan gerçekten iyi niyetli ve pişmanlık duyan mükelleflerin faydalanabilmeleri ve cezaların mükellefler üzerinde daha caydırıcı bir etki yaratması sağlanacaktır. Bu sayede cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmak istemeyen mükellefler,

yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz bir biçimde yerine getirmeye daha çok özen gösterecektir.

- ✓ ***Ödeme şartı ile tahakkuktan vazgeçme yolu yeniden gözden geçirilmeli.***

Yakın bir gelecekte yürürlüğe girmesi düşünülen ve henüz tasarı aşamasında olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağında öngörülen bu müessese ile uzlaşma komisyonlarının ve bilhassa yargının iş yükünün hafifletilmesi, kamu alacağının en kısa sürede hazineye kazandırılması ve özellikle son dönemde gerçekleştirilen yapılandırma çalışmalarında olduğu gibi mükelleflerle barışçıl bir ilişkinin sürdürülmesi amaçlanmaktadır. Düzenlemenin bu haliyle taraflar açısından oldukça barışçıl, hızlı ve pratik bir çözüm yolu olacağını söylemek mümkün olsa da indirimlerin özellikle cezaların caydırıcılığına etkisi ve vergilendirmede kanunilik gibi bazı anayasal vergilendirme ilkelerine ters düştüğü hususlarında eleştiri konusu yapılacağı da açıktır. Bu nedenle hâlihazırda uzlaşma müessesesine yapılan eleştiriler ortadayken böyle bir düzenlemenin getirilmesi tartışmaları daha da artırarak, iyi niyetli mükellefleri olumsuz yönde etkileyeceğinden bu düzenlemenin taslaktan çıkartılması daha yerinde olacaktır.

- ✓ ***Vergi notu uygulaması getirilerek yalnızca cezalandırmayı değil, ödüllendirmeyi de içeren bir vergi sistemi oluşturulmalı.***

Yalnızca cezalandırmayı değil, ödüllendirmeyi de içeren önleyici ve teşvik edici bir vergi sistemi oluşturularak iyi ve kötü niyetli mükellef ayrımı yapılmalıdır. Bu nedenle vergisini zamanında ve tam ödeyenlere "*bu onun zaten görevi*" gözüyle bakılmamalı, belirlenen kriterlere göre vergiye gönüllü uyum gösteren, iyi niyetli mükelleflere yönelik indirim ve teşvik uygulamaları geliştirilmelidir.

Bu kapsamda, henüz tasarı aşamasında olan ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan yeni Vergi Usul Kanunu taslağının "Vergi Uyumu" başlıklı 212. maddesinde "*gelir ve kurumlar vergisinde süresi içinde beyanname verilmesi ve beyan edilen vergilerin öngörülen sürelerde düzenli olarak ödenmesi koşuluyla, mükelleflerin uyum dereceleri dikkate alınarak gelir ve kurumlar vergisi oranlarını yarım puan indirme ve indirilen vergi oranlarını kanuni*

oranına çıkarma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi" öngörülmüştür. Bu uygulama ile vergiye gönüllü uyum gösteren mükelleflerin ödüllendirilmesi ve teşvik edilmesi amaçlanmaktadır. Ancak öngörülen indirim miktarının göstermelik düzeyde kalması ve kapsamın yalnızca gelir ve kurumlar vergisiyle sınırlı tutulması nedeniyle istenen amaca yeterli düzeyde ulaşılabileceğini söylemek güçtür. Bu nedenle indirimlerin, mükelleflerin belirli kriterlere göre vergiye gönüllü uyumunu analiz etmek amacıyla yakın bir geçmişte geliştirilen "Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Bilgi Sistemi" aracılığıyla elde edilen bilgiler üzerinden yapılmasının daha yerinde olacağını söyleyebiliriz. Buna göre, sistem üzerinden elde edilen bilgiler çerçevesinde, tüm mükelleflerin bankalardaki kredi notuna benzer şekilde "vergi notu" belirlenerek, düzenli olarak süresi içinde beyanname veren ve borcunu ödeyen mükelleflere vergi notuna göre indirim yapılmalıdır. Diğer bir ifadeyle "*verginizi zamanında ödeyin; siz de kazanın, biz de kazanalım*" anlayışı benimsenmelidir. Ayrıca bu notların yıl bazında vergi levhalarına eklenmesi ve istatistikî olarak kamuoyuyla paylaşılması sağlanarak mükelleflerin vergi (gönüllü uyum) karnesi oluşturulmalıdır. Öte yandan, uzlaşma komisyonlarına katılacak olan üyelere sistem üzerinden mükelleflerin vergi notu ve diğer bilgilerine ulaşımı sağlanarak, görüşmelerde bu bilgilerin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Buna ek olarak, her yıl Şubat ayının son haftasında düzenlenen vergi haftası etkinliklerinde yalnızca "en fazla vergi ödeyen mükelleflere" değil, vergiye gönüllü uyum gösteren (vergi notu yüksek olan) mükelleflere de ödül, belge, plaket vb. verilerek bu kişilerin sosyal açıdan takdir edilme ihtiyacı giderilmelidir. Benzer şekilde Kızılay'ın uyguladığı "kısa mesajla teşekkür sistemi" GİB bünyesinde de uygulanarak, vergiye gönüllü uyum gösteren (vergi borcunu kısa sürede ödeyen, vergi notu yüksek olan veya yüksek oranlı artış gösteren) tüm mükellefler onurlandırılmalıdır.

- ✓ ***Vergi idaresi ve mükellefler tarafından uyuşmazlıkların neden kaynaklandığı kayıt altına alınarak gerekli önlemler alınmalı.***

Vergi uyuşmazlıklarının varlığı, hem devlet hem de mükellefler açısından istenmeyen bir durumdur. Bu durum hem ekonomiyi hem de vergilendirme ilişkisini

olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle vergi idaresi ve mükellefler (özellikle şirketler) tarafından uyuşmazlıkların neden kaynaklandığı kayıt altına alınarak, ileride yaşanabilecek benzer uyuşmazlıkların önüne geçilmesi adına çalışmalar yapılmalıdır. Diğer bir ifadeyle yalnızca sivrisinekleri öldürülmekle yetinmeyip bataklığın da kurutulması gerekmektedir. Bu sayede emek, zaman ve maddi kayıpların yanı sıra vergi kayıplarının da önüne geçilmesine, uyuşmazlıkların önlenerek vergi idaresiyle birlikte vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesine ve böylece vergi sisteminin daha etkin ve işler bir hale getirilmesine katkı sağlanacaktır. Dolayısıyla uzlaşma müessesesi gibi tartışmalı kurumların uygulanmasına gerek dahi kalmayacaktır.

- ✓ ***İdari çözüm yolları teşvik edilmeli, mükellefler bu konuda bilgilendirilmeli.***

Araştırmamızdan elde ettiğimiz bulgulara göre, son dört yılda devlet hazinesi açısından uzlaşma müessesesi aracılığıyla elde edilen en yüksek gelirin (kesinleşen) tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarından sağlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Öte yandan, son beş yılda açılan davaların ise yaklaşık %20'sinin vergi cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) hakkında, yaklaşık %2'sinin düzeltme ve şikayet işlemleri hakkında, yaklaşık %1'nin de vergi ziyaı cezaları hakkında olduğu gözlemlenmiştir. Buna göre, hem kamu alacağının en kısa sürede hazine kazandırılması, hem de vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi açısından tarhiyat öncesi uzlaşma yolu başta olmak üzere idari çözüm yollarının daha çok teşvik edilmesi gerekmektedir. Zira mükelleflerin özellikle idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağlayabileceği avantajlar hakkında yeteri kadar bilgiye sahip olmaması, bu yolların kullanılması önündeki en büyük engellerden biridir.

Bu kapsamda, "*tarhiyat öncesi uzlaşma talebine davet*" zorunlu olarak yapılmalı ve mükellefler konu hakkında ilgili inceleme memuru tarafından mutlaka bilgilendirilmelidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma yolunun daha çok kullanılması halinde, uyuşmazlıklar daha doğmadan önlenebileceği gibi, incelemelerin sonuçlarına kısa sürede ulaşıldığından denetim memurlarının motivasyonu da artacaktır. Benzer bir uygulama tarhiyat sonrası için de yapılmalı, tebligatların üzerinde mükellefler yazılı

olarak uzlaşmaya davet edilmelidir. Buna ek olarak, tebligatların arkasında yer alan yasal haklara ilişkin açıklamalar da yalnızca kanun hükümlerinden kopyalanıp yapıştırılarak değil, tüm mükelleflerin anlayabileceği daha açık ve anlaşılır bir dille ifade edilmelidir.

- ✓ ***Tarhiyatın ve uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı sürelere ilişkin yasal bir düzenleme getirilmeli.***

Mevzuatta herhangi bir yasal sınırlama olmadığından, uzlaşma talebinin ardından yapılacak olan görüşmeler, iş yoğunluğuna bağlı olarak oldukça ileri bir tarihte gerçekleştirilebilmektedir. Zira bazı mali müşavirlerle yapılan görüşmelerde, vergi haftası, beyanname verme dönemleri veya vergi yapılandırması gibi özel dönemlerde bu sürenin, 1,5 ila 2 ayı bulduğu ifade edilmiştir. Bu durum, uzlaşılan vergi aslı miktarı üzerinden hesaplanacak olan gecikme faizinin artmasına neden olduğundan, mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmaktadır. Öte yandan, mükelleflerin birçoğu uzun süren yargısal süreç yerine, zaman kaybını önlemek ve uyuşmazlığı kısa sürede gidermek adına uzlaşma yolunu daha çok tercih etmektedirler. Nitekim geçen süre zarfında uyuşmazlık ve buna bağlı olarak belirsizlik de devam edeceğinden mükelleflerin huzursuzluğu artacaktır. Özellikle geleceğe dönük planlar yaparak yatırımlarını buna göre şekillendiren işletmeler açısından bu husus oldukça önemlidir. Benzer şekilde, uzlaşma müessesesinin "*vergiden beklenilen faydayı zamanında elde etme*" amacıyla çelişen bir durum da ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, mevzuatta gereken düzenlemeler yapılarak, uzlaşma görüşmelerinin yasal olarak belirlenen, makul bir süre içerisinde yapılması gerekmektedir.

Mevzuattaki benzer bir eksiklik, incelemelerin ardından tarhiyatların ne kadar sürede yapılacağı konusunda da mevcuttur. Gecikme faizlerinin hesaplanmasında ay kesirlerinin dikkate alınmadığını düşündüğümüzde, tarhiyatın yapılmadığı 1 gün, mükellefleri 1 aylık gecikme faizini ödemek zorunda bırakabilmektedir. Bu nedenle, mükellefler arasındaki eşitsizliği engellemek adına tarhiyatın yapılacağı sürelere ilişkin olarak da benzer bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

- ✓ ***Huzur hakkı yeniden düzenlenmeli, uzlaşma için bağımsız kurul veya komisyonlar kurulmalı.***

Mevcut hukuki düzenlemelere göre, uzlaşma komisyonlarına katılan üyelere, asli görevleri olmayan bu iş karşılığında huzur hakkı (ücreti) adı altında bir ödeme yapılmaktadır. Komisyona katılanlara yapılan bu ödemeler komisyonun türüne ve üyelerin ünvanına göre farklı miktar ve limitlerde (azami oturum sayısı) belirlenebilmektedir. Ancak kimi zaman özellikle kırsal kesimlerde yapılan görüşmeler sonucunda, uzlaşılan vergi ve ceza miktarı, görüşmeye katılan üyelere ödenecek olan huzur hakkı toplamından düşük olabilmektedir. Hatta ve hatta vergi idaresi personellerinin bu ödemeden herkesin faydalanabilmesi için kendi aralarında belirledikleri sırayla görüşmelere katıldıkları bile gözlemlenmiştir. Nitekim uzlaşmanın temel amaçlarından biri hazineye gelir sağlamak olmasına karşın bu durum, uzlaşma müessesesi aracılığıyla devlet hazinesini zarara uğratan sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Öte yandan ödenen bu ücretlerin, niteliği itibariyle aynı işi yapmalarına karşın, komisyonun türüne ve üyelerin unvanına göre değişiklik göstermesi de vergi idaresi personelinin moral ve motivasyonu olumsuz yönde etkilemektedir.

Bu bakımdan, kanun koyucu tarafından konuyla ilgili olarak gerekli düzenlemeler yapılması ve bu sorunun çözülmesi gerekmektedir. Yapılacak olan düzenlemeler uzlaşmanın asli görevler arasına alınarak huzur hakkının (ücretinin) tamamen kaldırılması şeklinde yapılabileceği gibi, ödenecek olan miktarın tüm komisyonlar ve unvanlar için eşit ve makul bir seviyeye çekilmesi şeklinde de yapılabilir. Bu hususta ayrıca komisyonların toplanması için belirli bir miktar (TL) sınırlaması getirilmesi de düşünülebilir. Bu önerilere ek olarak, huzur hakkı ödemesinin yalnızca uzlaşmanın sağlanması durumunda yapılması halinde ise komisyon üyelerinin mükelleflere karşı daha uzlaşmacı bir tavır sergileyeceğini ve uzlaşma oranlarının yükseleceğini söylemek de mümkündür.

Ancak görüşmelerin asli görevleri bu olmayan idare personeliyle yapılmasından ziyade, asıl görevleri uzlaşma olan, bu konuda özel eğitim almış kişiler tarafından, bağımsız bir şekilde oluşturulmuş uzlaşma kurul veya

komisyonlarında yapılmasının daha etkili bir çözüm olacağını söyleyebiliriz. Bu sayede uzmanlaşma da sağlanacağından uzlaşma müessesesi daha etkin ve işler bir kurum haline gelecektir. Ayrıca tüm komisyon çalışanları eşit statüde olacağından ödenecek ücretler konusunda da eşitsizlik yaşanmayacaktır.

- ✓ ***Uzlaşma komisyonlarına noterlerin de katılımı sağlanmalı.***

Mevcut yasal düzenlemelere göre mükellefler, bağlı oldukları meslek odasından bir temsilciyi, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu veya Avukatlık Kanununa göre yetki verilen bir avukatı, uzlaşma görüşmeleri sırasında yanlarında bulundurma hakkına sahiptir. Gözlemci olarak uzlaşma görüşmelerine katılacak bu kişiler, görüşmeler sırasında yalnızca görüş açıklayabilme hakkına sahiptir. Bu sayede uzlaşma konusunda mükelleflere, mali ve hukuki açıdan destek sağlanması ve görüşmelere şeffaflık kazandırılması amaçlanmaktadır. Ancak uzlaşma görüşmelerinde şeffaflığın sağlanması açısından bu yeterli görülmemeli, Fransa'da uygulanan sistem örnek alınarak noterler odasından bir noterin de komisyonlara katılımı sağlanmalıdır. Bu sayede noter gibi vergilendirme ilişkisinden bağımsız ve tarafsız bir kişinin komisyonlara katılarak görüşmelerin kayıt altına alınması sağlanacağından, mükelleflerin daha şeffaf ve eşit şartlarda değerlendirileceği bir uzlaşma zemini oluşturulacaktır.

- ✓ ***Komisyona üye olacak kişilere yönelik sınırlandırmalar getirilmeli.***

Hâkimlerin bakabilecekleri davalara yönelik uygulanan yasaklılık hallerinde olduğu gibi, uzlaşma komisyonlarına üye olacak kişilere yönelik de bir takım sınırlandırmalar getirilmelidir. Buna göre, uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı mükellef ile akrabalık gibi yakın bir ilişki içinde olan kişilerin komisyona üye olmaları engellenmelidir. Bu sayede, uzlaşmadan mali bürokrasiye yakın olanların daha fazla yararlandığı düşüncesinin önüne geçilmesine ve takdir yetkisinin daha objektif bir şekilde kullanılmasına katkı sağlanacaktır.

- ✓ ***Uzlaşma görüşmelerinde bilgilendirici, sıcak ve uzlaşmacı bir tavır sergilenmeli.***

Uzlaşma görüşmelerinde taraflar bilgi alışverişinde bulunarak, yanlış veya hatalı bilinen noktalar aydınlatılabilmektedir. Bu sayede, ileride yaşanabilecek uyuşmazlıkların önüne geçilebileceği gibi taraflar arasındaki güven ve sıcaklık da tazelenecektir. Görüşmelerin seyri de bu açıdan çok önemlidir. Zira komisyon üyelerinin üstün konumda ve hazineci bir zihniyetle hareket etmeleri halinde mükellefler kendilerini yeterince iyi ifade edemeyeceğinden, görüşmelerin seyri de bu durumdan olumsuz yönde etkilenecektir. Bu nedenle görüşmelerde şüpheci, tutucu ve otoriter bir tavırla hareket etmekten kaçınılarak, tüm mükelleflere karşı bilgilendirici, sıcak ve uzlaşmacı bir tavırla yaklaşılmalıdır. Ayrıca uzlaşma sağlanamasa bile bu durum gerekçeleriyle beraber sözlü veya yazılı bir şekilde açıklanmalı, mükelleflerin aklında adalet ve güven duygularını olumsuz yönde etkileyebilecek herhangi bir şüphe bırakılmamalıdır.

Yaptığımız bazı görüşmelerde vergi idaresi personelinin "*uzlaşmak zorunda değiliz, gerekirse yargıya gitsin*" şeklinde bir tavır sergilediği de gözlemlenmiştir. Bu yaklaşım, uzlaşmanın temel getiriliş gerekçelerinden biri olan "uyuşmazlığı en kısa sürede gidermek ve vergi yargısının iş yükünü hafifletmek" amacıyla tamamen ters düşmektedir. Bu nedenle, yetkili vergi idaresi personellerine yönelik özel eğitim programları düzenlenerek, uzlaşmanın amaçlarının doğru bir şekilde kavranması ve görüşmelerin daha verimli bir şekilde geçmesi sağlanmalıdır.

- ✓ ***Uzlaşma başvurusuna ve indirimlere yönelik objektif ölçütler (gerekçeler) getirilmeli.***

Mükellefler arasındaki eşitsiz uygulamaların ve ortaya çıkan haksız rekabetin önlenmesi; büyüklerin kayrıldığı düşüncesinin ve kamu vicdanını rahatsız eden sonuçların önüne geçilmesi adına, uzlaşmaya başvuru ve takdir yetkisinin kullanımına ilişkin objektif ölçütler (gerekçeler) getirilmelidir.

Bu kapsamda, uzlaşma başvurusuna ilişkin getirilecek objektif ölçütlerde Amerika'da uygulanan sistemin anayasal vergilendirme ilkelerine uyum açısından

daha yerinde olacağını söylemek mümkündür. Bu ilkelere göre uzlaşmaya, *vergi borcunda hata olması*, *mükellefin ödeme gücünün bulunmaması* veya *mükellefin ilgili vergi borcunu ödemesi halinde ekonomik açıdan çok zor bir duruma düşecek olması (etkin vergi idaresi)* gerekçeleriyle başvurulabilmektedir. Amerikan vergi idaresi mükelleflerin uzlaşma talebini her durumda kabul etmemekte, talebin kabul edilebilmesi için kanunda öngörülen ilgili gerekçelerden en az birinin uzlaşma talebinde öne sürülmesi gerekmektedir. Buna göre, çağdaş, sosyal ve hukuk devletinin gereklilikleri başta olmak üzere, anayasal vergilendirme ilkeleri açısından da daha uygun olan bu gerekçelerin Türk vergi sisteminde de uygulanarak, özellikle kötü niyetli mükelleflerin her fırsatta uzlaşmadan yararlanmasının önüne geçilmelidir. Ayrıca mevzuatımıza göre yalnızca tarhiyat sonrası uzlaşma için başvuru gerekçeleri öngörülmüşken, tarhiyat öncesi uzlaşma için bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmadığı gözlemlenmiştir. Nitekim uygulamada birliğin ve eşitliğin sağlanması açısından, getirilecek olan objektif ölçütlerin tarhiyat öncesi uzlaşma için de uygulanması oldukça önemlidir. Bu sayede uzlaşmadan gerçekten mağdur olan veya ihtiyacı olan mükellefler yararlanabilecek ve uzlaşmanın her zaman bir çıkış kapısı olarak görülmesinin önüne geçilecektir. Ancak objektifliği sağlamak adına, mükellefler tarafından sunulan gerekçelerin mutlaka belgelendirilmesi ve ilgili belgelerin uzlaşma tutanaklarıyla birlikte denetime hazır bir şekilde arşivlenmesi gerekmektedir.

Benzer şekilde, sınırsız bir takdir yetkisinin olduğu yerde sübjektiflik de her zaman var olacaktır. Takdir yetkisi de bu anlamda, mükellefler arasında eşitsizlik yaratarak haksız rekabete ve devlet hazinesi açısından vergi kayıplarına neden olmaktadır. Diğer taraftan, özellikle uzlaşmaya konu edilen cezaların hemen hemen hepsinde otomatik olarak %90 veya üzerinde indirim yapıldığından, uzlaşma müessesesi adeta bir indirim kurumuna dönüşmüştür. Bu durum cezalarda indirim müessesesinin etkinliğini azalttığı gibi, vergi inceleme memurlarının motivasyonlarını da olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısıyla, başvuru gerekçeleriyle paralel olarak, indirimlere yönelik de objektif ölçütler getirilmeli ve yapılan indirimlerin gerekçeleri de kayıt altına alınarak denetime hazır bir şekilde arşivlenmelidir. İndirim gerekçelerinin tutulması yeni komisyon üyelerine de ışık

tutarak uygulamada birliğin sağlanmasına katkı sağlayacaktır. Bu kapsamda, objektif ölçütlerle her başvuru kendi gerekçesi içerisinde değerlendirilmeli, gerekirse vergi aslında da indirime gidilmelidir. Özellikle takdir yetkisinin kullanımına yönelik objektif ölçütler geliştirilmediği müddetçe, uzlaşma müessesesinden iktidara veya maliyeye yakın olan kişilerin daha fazla yararlandığı yönündeki eleştiriler de devam edecektir. Buna ek olarak İngiltere'de olduğu gibi görüşmelerde "kasıt unsurunun" yani mükellefin kasıtlı olarak vergi kaybına yol açtığının tespiti halinde gerekçeler uzlaşma tutanaklarında belirtilerek görüşmeler sonlandırılmalı ve durum gerekirse yargıya taşınmalıdır.

Uzlaşma başvurusuna ve takdir yetkisine getirilecek objektif ölçütlerle anayasal vergilendirme ilkelerine daha yakın bir kurum ihdas edilmiş olacaktır. Benzer şekilde, başvuru ve indirim gerekçelerinin de yayınlanan faaliyet raporlarında kamuoyuyla paylaşılması halinde, daha şeffaf ve hesap verebilir bir vergi sistemine ulaşılacaktır. Bu sayede uygulamada idari tutarlılık ve şeffaflık sağlanarak herkese eşit ve adaletli bir şekilde yaklaşılacağından, kamuoyunun uzlaşma kurumuna bakış açısı da değişecektir. Bu durum mükelleflerin sosyal adalet ve güven duygularını da tazeleyerek, vergiye gönüllü uyumu artıcı bir etki yaratacaktır. Zira bu ölçütler uzlaşmaya başvuruyu zorlaştıracağından, hukuki yaptırımların mükellefler üzerindeki caydırıcılığının artmasına ve vergi kayıplarının önüne geçilmesine katkı sağlayacaktır. Vergi kanunlarına uyumun arttığı bir sistemde uzlaşmaya gerek dahi kalmayacaktır.

- ✓ ***Cezalarda indirim müessesesi yeniden düzenlenmeli.***

Mevcut hukuki düzenlemeler nedeniyle uzlaşma müessesesinin, oranı artırılmış bir indirim kurumuna dönüştüğü ve bu durumun cezalarda indirim müessesesinin kullanımını azalttığı gözlemlenmiştir. Ayrıca uzlaşmaya yönelik getirilecek olan objektif ölçütler sonucunda uzlaşmaya başvuru da zorlaşacağından, cezalarda indirim müessesesi mükellefler açısından daha cazip hale getirilmediği müddetçe, uyuşmazlığın yargıya taşınma ihtimali de artacaktır. Bu nedenle, cezalarda indirim müessesesi kapsamında mükelleflere, tahsili gecikmiş olan vergi aslı 1 ay içinde ödenmek üzere, vergi aslı üzerinden hesaplanacak olan gecikme

faizini ve indirimlerden arta kalan vergi cezalarını, indirim oranı farklı olacak şekilde 3 ila 12 aylık eşit taksitler halinde ödeme imkânı getirilmelidir. Benzer şekilde peşin ödeme seçeneği de getirilerek tahsili gecikmiş olan kamu alacağının mümkün olan en kısa sürede ödenmesi teşvik edilmelidir. Ancak mevcut uygulamanın aksine ödemenin yapılmaması halinde başvuru geçerliliğini korumalı, ödenmeyen tutarlar üzerinden gecikme zammı uygulanmalıdır. Ödemenin belirli bir süre boyunca yapılmaması halinde ise indirimler iptal edilerek tüm borcun (indirimsiz) tahsiline gidilmelidir. Diğer taraftan, uzlaşma müessesesinde olduğu gibi, bu hükümlerden yararlanılması halinde de dava açma yolu kapatılmalıdır. Ayrıca bu yolun özellikle kötü niyetli mükellefler tarafından her zaman bir çıkış kapısı olarak görülmemesi için, mükelleflerin kullanım sıklığına bağlı olarak indirim oranlarında da düşüşe gidilmelidir.

- ✓ ***İç veya dış denetim birimleri kurularak uzlaşma komisyonları denetlenmeli, Sayıştay'ın bu konudaki etkinliği artırılmalı.***

Uzlaşmaya başvuru ve takdir yetkisinin kullanımına ilişkin objektif ölçütler getirilmediğinden uzlaşmanın denetimi de yapılamamaktadır. Bu nedenle kimlerle hangi gerekçeyle uzlaşmaya gidildiği veya kimlere hangi gerekçelerle indirim yapıldığı da hukuki olarak bilinmemektedir. Buna göre, vergilendirmede adalet ve eşitliğin sağlanması açısından, objektif ölçütlerin getirilmesi kadar bu ölçütlerin denetiminin yapılması da oldukça önemlidir. Bunun için, uzlaşma komisyonlarının çalışmalarını denetleyecek iç veya dış denetim birimleri kurularak, özellikle takdir yetkisini kötüye kullananlara yönelik yaptırımlar uygulanabilmelidir. Bu birimler aynı zamanda, uzlaşma başvuruları reddedilen mükelleflerin şikâyetlerini de dinleyerek karar verebilmelidirler. Benzer şekilde Sayıştay'ın da bu konudaki etkinliği artırılarak, vergi dairelerinin ve uzlaşma komisyonlarının denetimine daha çok önem verilmelidir.

- ✓ ***Uzlaşılan tutarların belirli bir süre içinde ödenmemesi halinde uzlaşma geçerliliğini yitirmeli.***

Mevcut hukuki düzenlemelere göre, cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslah müesseseleri için öngörülen şartların yerine getirilmemesi halinde, mükelleflerin yaptığı başvurular geçersiz sayılarak bu müesseselerden yararlanılamamaktadır. Buna karşın, üzerinde uzlaşma sağlanmış olan vergi veya cezalar süresi içinde ödenmese de uzlaşma geçerliliğini korumaya devam etmektedir. Ancak vadesinde ödenmeyen bu borç için aylık %1,40 oranında gecikme zammı uygulanmaktadır. Bu kapsamda, vergi tahsilâtının artırılarak, vergiden beklenilen faydanın zamanında elde edilebilmesi için bu hükmün yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Zira oldukça düşük bir oranda olan gecikme zammı uygulaması, bazı mükellefleri vergi borcunu zamanında ödemeyerek, erteleme düşüncesine itebilecektir. Bu nedenle, uzlaşılan tutarların belirli bir süre içinde ödenmemesi halinde uzlaşma hükümlerinin bozularak, ödemenin uzlaşmaya konu edilen tutarların tamamı üzerinden yapılmasına ilişkin yeni bir düzenleme getirilmelidir. Bu sayede, hâlihazırda kendisine zaten bir kolaylık sağlanmış olan mükelleflerin en azından uzlaşılan tutarları zamanında ödemesi sağlanarak, uzlaşmadan ve buna bağlı olarak vergiden beklenilen faydanın da zamanında elde edilmesi sağlanacaktır.

- ✓ ***İstatistikî çalışmaların kapsamı genişletilmeli.***

Vergi sisteminin daha etkin ve objektif bir şekilde değerlendirilmesi için istatistikî çalışmaların kapsamı genişletilmelidir. Buna göre;

- Vergi incelemeleri sonucunda öngörülen vergi ve ceza tutarları da dahil olmak üzere, vergi dairesince ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların ne kadarının süresi içinde ödendiği veya uyuşmazlık konusu yapıldığı; ne kadarı için doğrudan yargısal yola veya idari yollara başvurulduğu; yargısal ve idari yollara taşınan tutarların ne kadarının tahakkuk ve tahsil edildiği,

- Tahakkuk eden vergi ve ceza tutarlarının ödenme/gecikme süreleri,

- Yargıya taşınan vergisel uyuşmazlıklarının miktar (TL) cinsinden sonuçları,
- Hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim gibi idari müesseselere ilişkin başvuru sayısı ve sonuçları,
- Uzlaşma ve diğer idari yollara konu edilen vergi türleri,
- Türkiye geneli ve il bazında tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin başvuru sayısı ve uzlaşılan/uzlaşılamayan dosya sayısının değişimi,
- İl bazında tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları,

konularında ilgili kurumlar tarafından istatistikî çalışmalar yapılması veya yapılan çalışmaların belirtilen konuları da kapsayacak şekilde genişletilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA/BİBLİYOGRAFYA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Büro Kitabevi, 1996
- AYYILDIZ, Yaşar, *Türk Vergi Yargısı: İş Yükü ve Etkinliği*, Seçkin Yayıncılık, Nisan 2015
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, No:8, Afyon 1997
- BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Şubat 2013
- BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, 36. Baskı, Ekim 2015
- CANDAN, Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006
- ÇELİK, Binnur Tüzün, *Vergilemede Müdahale İlkesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001
- ENGİNAY, Akif, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara 1998
- ERNST&YOUNG, *Vergi Rehberi*, Ocak 2013
- ERCAN, İbrahim-GÜL, Ali, *Vergi Mükelleflerinin Ödev Hakları*, İSMMMO
- ERDEM, M. Burhan, *Kamu Maliyesi*, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayınları, Eskişehir, Ekim 1997
- EKER, Aytaç, *Kamu Maliyesi*, İzmir 2005
- GÖKAY, Yako, "*Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*", Boyut Yayıncılık, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksek Okulu, İstanbul, Eylül 1994
- HEPER, Fethi- DÖNMEZ, Recai, *Vergi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Temmuz 2006

- İBİŞ, Cemal-ÇATIKKAŞ, Özgür-BAHADIR, Oğuzhan-ÇANAKÇIOĞLU, Mustafa-PAMUKÇU, Nevzat-BURSALI, Halim, *İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2015
- KARAKOÇ, Yusuf, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2013
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 18. Baskı, 2008
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 20. Baskı, 2015
- KIZILOT, Şükrü-TAŞ, Metin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Güncellenmiş 5.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2013
- MUTLUER, M. Kamil, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Eylül 2008
- ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2001
- ÖNER, Erdoğan, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 6.Baskı, Ağustos 2015
- ÖZ, Ersan, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Aralık 2004
- PEHLİVAN, Osman, *Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Murathan Yayınevi, Trabzon, Mart 2012
- PEHLİVAN, Osman, *Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi,* Temmuz 2015
- SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, 4.Baskı, İstanbul 2006
- SABAN, Nihal, *Türk Vergi Yargısının Etkinliği*, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, TESEV Yayınları, İstanbul 2000

- ŞENYÜZ, Doğan-YÜCE, Mehmet-GERÇEK, Adnan, *Vergi Hukuku,* Ekin Kitabevi, Bursa, Ocak 2010
- ŞENYÜZ, Doğan-YÜCE, Mehmet-GERÇEK, Adnan, *Vergi Hukuku,* Ekin Kitabevi, 6. Baskı, Ocak 2015
- TEKİN, Fazıl-ÇELİKKAYA, Ali, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Mart 2014, Ankara
- ULUATAM, Özhan, *Vergi Hukuku*, Adım Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ekim 1994
- UYSAL, Hilmi, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Nobel Yayın Dağıtım, 1.Baskı, Ekim 2005
- YÜCE, Mehmet, *"Vergi Yargılama Hukuku"*, Ekin Yayınevi, Ocak 2015

TEZLER

- AY, Ercan, *Vergi Suç ve Cezaları*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006
- BİNOKAY, Mehtap Doğru, *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2010
- KALAYCI, Tülün, *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Haziran 2013
- KUTLAR, İsmail, *İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması*, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep, Haziran 2005

- TAŞÇI, Kenan, *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya 2010

- TORUNOĞLU, Tahsin, *Vergi İncelemesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2010

- USTA, Burcu, *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2009

- VARDAL, Burcu, *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009

WEB KAYNAKLARI

- ACARDAĞ, Aytaç, "Vergiyi Doğuran Olay", Lüleburgaz Hürfikir Gazetesi, *http://www.muhasebenet.net/makale_aytac_acardag_vergiyi%20doguran%20olay.html*, 21.07.2008

- AKIN, Emre, "Vergi Hukukunda Tahsil Zamanaşımı", *http://www.vmhk.org.tr/vergi-hukukunda-tahsil-zamanasimi/*, 05.01.2015

- ALPASLAN, Nazlı Gaye, "Vergi ve Ceza İhbarnamesine: Hem Dava Açılabilir ve Hem De Uzlaşma Talep Edilebilir", *http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/nazligayealpaslan/001/*, 24.06.2014

- AS/NEXİA TÜRKİYE, *Maliye İncelenecek Mükellefi Nasıl Seçiyor?*, http://nexiaturkey.com.tr/content/maliye-incelenecek-mukellefi-nasil-seciyor, 9.02.2015

- *Birden Fazla Komisyona Üye Olanlara Aynı Gün İçin Huzur Hakkı Nasıl Ödenir?*, http://memurunyeri.com/memur/ucret/14179-birden-fazla-komisyona-uye-olanlara-ayni-gun-icin-huzur-hakki-nasil-odenir.html, 20.09.2016

- BURSA SMMMO, *Kamu Borçlusu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu*, http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/129AGE.pdf
- BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI, *Kuruluş Nedenleri*, http://bmvdb.gov.tr/site/kurulus-nedenleri
- ÇAKIR, Arda Cem, "Kamu Maliyesi", *http://www.kpssdershanesi.com/Kpss_Maliye/Kamu%20Maliyesi.pdf*
- ÇALIKOĞLU, Erdal, "Sirküler: 6545 Sayılı Kanun İle İdari Yargıda Yapılan Değişiklikler", *http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1653848/SIRKULER-61-IYUK.pdf*, No:61, İstanbul, 01.07.2014
- ÇETİNKAYA HUKUK BÜROSU, *Vergi Hukukunda İlkeler*, http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf
- ÇETİNKAYA HUKUK BÜROSU, *Vergi Hukukunda Uzlaşma*, http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9f5d0f4c-efb1-4ded-a812-b0643cf14a6e.pdf
- ÇETİNKAYA, Fikret, "Türkiye'de Vergi İnceleme Oranları ve VDK'nın Artan Etkinliği", *http://www.dunya.com/gundem/turkiyede-vergi-inceleme-oranlari-ve-vdknin-artan-etkinligi-haberi-277250*, 17.04.2015
- ÇETİNKAYA, Fikret, "2015 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları Ne Söylüyor?", *http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=568*, 30.03.2016
- DELİGÖZ, Cihan-MERİÇ, İlyas, "Pişmanlıkla Verilen Vergi Beyanları Dava Konusu Olabilir Mi?", *http://www.vmhk.org.tr/pismanlikla-verilen-vergi-beyanlari-dava-konusu-olabilir-mi*, 23.09.2013
- DUMLUPINAR, Serdar, "Vergi Denetim Türleri", *http://www.vergialgi.net/makaleler/vergi-denetim-turleri*

- EGELİ, Haluk, "Kamu Maliyesi 2 Ders Notları", *kisi.deu.edu.tr/userweb/haluk.egeli/KAMU%20MALİYES%20II.ppt*
- EKODİALOG, *Vergi Muafiyeti ve Vergi İstisnası*, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_muafiyeti_vergi_istisnasi_tarhiyati.html
- ELELE, Onur, "Vergi İncelemelerinin Sonuçları", *http://onurelele.blogspot.com.tr/2014/07/vergi-incelemelerinin-sonuclar.html*
- ERCAN, Tayfun, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yolu: Ombudsman" *http://www.dunya.com/vergi-uyusmazliklarinda-yeni-basvuru-yolu-ombudsman-153267yy.htm*, 20.09.2013
- ERDAĞ, Nevzat, "Vergi İncelemesi Nedir? Neden Vergi İncelemesi yapılır?", *http://www.nevzaterdag.com/vergi-incelemesi-nedir-neden-vergi-incelemesine-tabi/*
- ESKİŞEHİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI, *Eskişehir Vergi Dairesi Hizmete Başladı*, http://www.evdb.gov.tr/index.php/eskisehir-vergi-dairesi-faaliyetleri/haberler/296-qeskisehirvergidairesiqhizmetebasladi.html
- Vergi Gecikme Faizi Hesaplama, *https://www.hesaplama.com/vergi-gecikme-faizi-hesaplama*
- GEDİK, Gülşen, "Anayasanın 73.Maddesinin Verginin Yasallığı Kapsamında Değerlendirilmesi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı, *http://www.hukukrehberi.net/Details.aspx?id=84*
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf, 2007
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması*,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf, Haziran 2008

- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*, Haziran 2008, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Vergi Dairesi Başkanlıkları*, http://www.gib.gov.tr/VDBD
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*, 2011, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Uzlaşma Talebi Dilekçesi*, http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/dilekcematik/uzlasma-talebi-dilekcesi
- GÜNDÜZ, Zeki, "Vergi İncelemeleri", *https://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=546*
- INTERNAL REVENUE SERVICE, *Offer in Compromise*, https://www.irs.gov/individuals/offer-in-compromise-1, 15.07.2016
- INTERNAL REVENUE SERVICE, *SOI Tax Stats - Delinquent Collection Activities - IRS Data Book Table 16*, https://www.irs.gov/uac/soi-tax-stats-delinquent-collection-activities-irs-data-book-table-16?_ga=1.59462255.373504893.1476810236, 30.03.2016
- KAHRIMAN, Serkan, "İhtirazi Kayıtla Beyanname Verilmesi ve Sonrasında Yaşanan Hukuki Süreç", *http://www.muhasebedergisi.com/kose-yazilari/serkan-kahrman/ihtirazi-kayitla-beyanname-verilmesi-ve-sonrasinda-yasanan-hukuki-surec.html*
- KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU, *Bilgilendirme Formu*, http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/Bilgilendirme%20Formu.pdf

- KÖLELİ, Serkan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kamu Denetçiliği (Ombudsman) Kurumuna Genel Bir Bakış)", *www.alomaliye.com/2015/07/20/vergi-uyusmazliklarinin-cozumunde-ombudsman,* 20.07.2015

- OZANSOY, Ahmet, "Vergi Hukukunda Tebligat Usulü", *http://www.ahmetozansoy.com/dokumanlar/20130803__4892389178.pdf*, Mayıs 2013

- ÖNCÜ, Ekrem, "Uzlaşma Müessesesinde Keyfilik Bitirilmelidir!", *http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/0136,* 28.06.2013

- ÖZDEMİR, Muharrem, "Uzlaşmada Vergi ve Cezalar Buharlaşıyor Mu?", *https://www.alomaliye.com/2009/muharrem_ozdemir_uzlasma.htm,* 09.01.2009

- ÖZKARA, Mehmet, "Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar", *http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm*

- ÖZKÖK, Cihangir, "Kısmi Uzlaşma Niçin Yapılamıyor?", *http://www.alomaliye.com/2015/08/05/kismi-uzlasma-nicin-yapilamiyor-2*

- *Pişmanlık ve Islah Kurumu,* http://www.academia.edu/5629508/PI_S_MANLIK_VE_ISLAH_KURUMU

- ŞAHİN, Tayfun, "Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının İnceleme Yetkisine Etkisi", *http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/vergi-incelemesinde-sure-sinirlamasinin-inceleme-yetkisine-etkisi.html*

- ŞENTÜRK, Akın Gencer, "Vergi Yargısında Verilen Kararlar ve Kavramlar Üzerine…", *http://agencerhukuk.com/yazlar/yazlar_033.htm,* 26.01.2011

- USLU, Ozan, "Vergi İncelemesi Sırasında Ortaya Çıkan Matrah Farkının, Vergi Aslı ve Cezalarının Muhasebeleştirilmesi", *http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ozan/007/,* 10.07.2008

- YILMAZ, Elif, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 1-2, *http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf*, 2009
- YURTSEVEN, Yılmaz, "Uygulamalı Vergi Hukuku Ders Notları", *http://docplayer.biz.tr/1423365-Uygulamali-vergi-hukuku-ders-notlari-yrd-doc-dr-yilmaz-yurtseven.html*, Samsun 2010

SÜRELİ YAYINLAR

- AKMAZ, Kemal, "Cezalarda İndirim Müessesesi", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:191, Kasım 2008
- AKSOY, Hüseyin, "Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:178, Haziran 1996
- AKSOYOĞLU, Volkan, "Uzlaşılan Vergilerde Düzeltme Mümkün (mü?)", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 215, Kasım 2010
- ARSLANER, Hakan, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl:9, Sayı:17, 2016
- ÇETİN, Rızkullah, "Vergi Aslı ve Cezalarına Karşı Yapılan Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşmanın Özellikleri", *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül - Ekim 2012
- EFE, Haydar-DEMİRCİ, Murat, "Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 90, Temmuz-Eylül 2013
- ERAY, Savaş-TEKİN, Selçuk, "100 Soruda Damga Vergisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 321, Haziran 2015, Özel Ek: 100 Soruda Damga Vergisi
- EROĞLU, Onur-EFTEKİN, Ömer Özgür, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 2, 2015

- HATİPOĞLU, Vefa, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:28, Nisan 2006
- HOCAOĞLU, Celal, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Haziran 2005, Sayı:5, s.508
- HOŞ, Zeynep Müftüoğlu, "Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması", *TBB Dergisi,* Sayı: 114, 2014
- İNALTONG, Ceyhan, "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 375, Kasım 2012
- KARAKOÇ, Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 161, Ocak 1995
- KARAKOÇ, Yusuf, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Özel Sayı, 2013 (Basım Yılı:2014)
- KAYNAK, Harun, "Uzlaşma Sonuçları Kesin Midir?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:313, Eylül 2007
- KESTANE, Doğan, "Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)", *Maliye Dergisi*, Sayı: 151, Temmuz-Aralık 2006
- KILDİŞ, Yusuf**, "**Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 33, Nisan 2006
- ÖZYURT, Serkan, "Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız Mıdır?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2001, Sayı: 237
- PINARBAŞI, Sami, "Vergi Kaçırmanın Dayanılmaz Hafifliği", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:93, Eylül 2011
- SARI, Murat-DERSİNLİOĞLU, Erol Cihan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:283, Temmuz 2016

- YÜREKLİ, Sabahattin, "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, Aralık 1997

FAALİYET RAPORLARI VE İSTATİSTİKLER

- ADLİ SİCİL VE İSTATİSTİK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, *2011-2015 Yılı Adli İstatistikler*, http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/ist_arsiv.html
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *2011-2015 Yılı Faaliyet Raporları*, http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari
- KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU, *2013-2015 Yılı Faaliyet Raporları*, http://www.ombudsman.gov.tr/custom_page-1405-idare-faaliyet-raporlari.html
- VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI, *2011-2015 Yılı Faaliyet Raporları*, http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/Faaliyet-Raporlari?nm=1048&dt=0

YASAL MEVZUAT VE KARARLAR

A- KANUNLAR

- "213 sayılı Vergi Usul Kanunu", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 10703 – 10705, 10.01.1961
- "492 sayılı Harçlar Kanunu", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 11756, 17.07.1964
- "2575 Sayılı Danıştay Kanunu", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:17580, 20.01.1982
- "2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:17580, 20.01.1982
- "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu", T.C. Resmi Gazete, Sayı: 17580, 20.01.1982

- "5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 25817, 16.05.2005
- "5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 27580, 13.05.2010
- "6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 8469, 28.07.1953
- "6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 28338, 29.06.2012
- "6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 29044, 28.06.2014

B- KANUN TASARISI

- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Vergi Usul Kanunu Tasarısı*, http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf

C- KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME

- "646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 27990, 10.07.2011

D- YÖNETMELİKLER

- "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 28601 (Mükerrer), 28.03.2013
- "Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 28101, 31.10.2011
- "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 28101, 31.10.2011

- "Uzlaşma Yönetmeliği", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 23600, 03.02.1999
- "Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 22151, 24.12.1994
- "Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 29261, 08.02.2015
- "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:28101, 31.10.2011

E- GENEL TEBLİĞLER

- "Maliye Bakanlığı 352 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", *T.C Resmi Gazete*, Sayı: 25994, 15.11.2005
- "Maliye Bakanlığı 356 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", *T.C Resmi Gazete*, Sayı: 26089, 23.02.2006
- "Maliye Bakanlığı 360 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", *T.C Resmi Gazete*, Sayı: 26225, 11.07.2006
- "Maliye Bakanlığı 372 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", *T.C Resmi Gazete*, Sayı: 26518, 10.05.2007
- "Maliye Bakanlığı 393 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", *T.C Resmi Gazete*, Sayı: 27447, 29.12.2009

F- KARARLAR

- "Bölge Adliye Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin Tüm Yurtta Göreve Başlayacakları Tarihe İlişkin Karar", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 29525, 7.11.2015
- "12.10.2010 tarih ve 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı", *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:27734, 19.10.2010

- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 23.10.1986, E. 1986/2, K. 1986/2, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 19333, 6.1.1987
- Anayasa Mahkemesi, 09.06.2011, E. 2009/62, K. 2011/96, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:28091, 21.10.211

G- ÖZELGE

- 02.12.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi

EKLER

EK-1: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI VE UZLAŞMA MÜESSESESİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME ANKETİ

Kamu hizmetlerinin karşılanması için devletin egemenlik gücüne dayanarak kendisine mülkilik veya vatandaşlık durumu dolayısıyla bağlı olan kişilerden belli hukuki kurallara göre aldığı ayni ve nakdi para karşılıkları olan vergiler gelişen ve değişen dünyaya paralel olarak günümüzde oldukça çeşitlenmiştir. Vergi yüklerinin eskiye nazaran ağırlaşması ve vergi mevzuatının günün koşullarına uydurulması amacıyla sık sık değiştirilmesi gibi sebeplerle tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergileme ilişkisinde de zaman zaman bu ilişkinin tarafları olan alacaklı konumundaki vergi idaresi ile borçlu konumundaki mükellefler arasında birtakım uyuşmazlıklar yaşanmaktadır. Vergi Hukukumuz bu uyuşmazlıkların çözümü için idari ve yargısal çözüm yolları olmak üzere iki ayrı aşama öngörmüştür. Bizim bu araştırmadaki amacımız, Edirne'deki mali müşavir ve muhasebecilerle yapılacak olan anket çalışması ile yürütmekte olduğumuz "***Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi***" adlı tez çalışmamız kapsamında vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarına ve bu çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesine ilişkin değerlendirmeler yapmaktır. Bu kapsamda anket aracılığıyla elde edilecek bilgiler kesinlikle gizli tutulacak olup, sonuçlar yalnızca araştırmamız için kullanılacaktır.

Göstermiş olduğunuz ilgiye teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Batuhan GÜVEMLİ **Oğuzhan GÖK (Yüksek Lisans Öğrencisi)**

1. Hangi ünvana sahipsiniz?

a) Serbest Muhasebeci
b) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
c) Yeminli Mali Müşavir

2. Sizce hangisi vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına daha çok sebep olmaktadır?

a) Denetimlerin veya denetimlerin ardından yapılan tarhiyatların hatalı yapılması
b) Mükelleflerin eksik beyanda bulunması
c) Vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olması
d) Yetkili makamlar tarafından yanlış bilgi verilmesi
e) İdare ve yargı organları arasında yaşanan görüş farklılıkları
f) Diğer……

3. En çok hangi vergi türünde uyuşmazlık yaşanmaktadır?

a) Gelir Vergisi
b) Kurumlar Vergisi
c) Katma Değer Vergisi
d) Damga Vergisi
e) Özel Tüketim Vergisi
f) Diğer……

4. Mükellefler vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı genellikle hangi yolu tercih ederler?

a) İstenen vergi ve cezaları öderler
b) Yasal itiraz haklarını kullanırlar

5. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde hangi yol mükellefler tarafından daha çok tercih edilmektedir?

a) İdari çözüm yolu
b) Yargısal çözüm yolu
c) Önce idari, sonuç alınamazsa yargısal çözüm yolu
d) İdarenin tutumuna göre değişir

6. Cevabınız yargısal çözüm yolu ise bunun sebebi sizce nedir?

a) Uyuşmazlığı yargıya taşıyarak vergi borcunu erteleme /zaman kazanma düşüncesi
b) Uyuşmazlığı yargıya taşıyarak lehine çıkabilecek bir kararla vergi borcundan kurtulma düşüncesi
c) Vereceği kararlarda daha objektif olacağı düşüncesiyle idareden çok yargıya güvenilmesi
d) İdari çözüm yollarını fazla avantajlı bulunmaması
e) Diğer……

7. Sizce mükellefler yargısal çözüm yolunun ortaya çıkarabileceği maliyet ve dezavantajlardan haberdar mı?

a) Evet, haberdarlar
b) Hayır, haberdar değiller

8. Sizce mükellefler idari çözüm yollarının kendilerine sağlayabileceği avantajlardan haberdar mı?

a) Evet, haberdarlar
b) Hayır, haberdar değiller

9. Cevabınız hayır ise mükellefleri bilinçlendirmek adına sizce ne yapılmalıdır?

a) Gazete, Dergi, Radyo, TV, İnternet gibi kitle iletişim araçları daha yoğun bir şekilde kullanılmalı
b) Tebligatların arkasında yer alan yasal haklara ilişkin açıklamalar tüm mükelleflerin anlayabileceği şekilde daha açık ve sade bir dille ifade edilmeli
c) Vergi idaresince mükellefleri bilgilendirmek adına çalışmalar yürütülmeli
d) Vergi idaresinde çalışan memurlar mükelleflere karşı daha bilgilendirici bir tutum sergilemeli
e) Meslek odaları bu konularda kendi üyelerini bilgilendirecek çalışmalar yürütmeli
f) Diğer……

10. Sizce hangi idari çözüm yolu mükellefler tarafından daha çok tercih edilmektedir?

a) Uzlaşma
b) Cezalarda İndirim
c) Pişmanlık ve Islah
d) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi
e) Diğer……

11. Cevabınız uzlaşma ise mükelleflerin diğer idari çözüm yollarına nazaran uzlaşmayı daha fazla tercih etmesindeki amaç sizce nedir?

a) Zaman kaybını önlemek
b) Bürokratik işlemlerden kurtulmak
c) Yargı maliyetlerinden kurtulmak
d) Özellikle cezalarda yapılan yüksek oranlı indirimlerle vergi borcunu hafifletmek
e) Uzlaşma komisyonları ile birebir görüşerek kendisi adına daha etkin ve olumlu bir sonuca ulaşmak
f) Diğer……

12. Uzlaşma görüşmelerine hiç katıldınız mı?

a) Evet, katıldım
b) Hayır, katılmadım

13. Cevabınız evet ise uzlaşma görüşmelerinde mükellef ile idare arasındaki ilişki sizce nasıldı?

a) İdarenin üstünlüğü vardı
b) Mükelleflerin üstünlüğü vardı
c) Taraflar eşit konumdaydı
d) Tarafların birbirlerini ikna kabiliyetlerine göre değişmektedir
e) Uzlaşma komisyonunda yer alan kişilerin unvanına göre değişmektedir

14. Uzlaşma komisyonlarının sahip olduğu takdir yetkisinin mükellefler arasında eşitsizlik yarattığını düşünüyor musunuz?

a) Evet, düşünüyorum
b) Hayır, düşünmüyorum

15. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde hangi yol mükellefler tarafından daha çok tercih edilmektedir?

a) Komisyonun son teklifi tekrar değerlendirilir
b) Yargı yoluna başvurulur
c) Cezalarda indirim yoluna başvurulur
d) Vergi borcu ödenir

16. Sizce uzlaşma komisyonları etkin bir şekilde çalışıyor mu?

a) Evet, çalışıyor
b) Hayır, çalışmıyor

17. Cevabınız hayır ise bunun nedeni sizce hangisidir?

a) Komisyonun haftada bir ya da iki gün toplanması
b) Komisyonda yer alan kişilerin sürekli olarak atanmamaları
c) Yasal bir engel olmamasına karşın komisyonun vergi aslında fazla uzlaşmaya yanaşmaması
d) Komisyonda yer alan kişilerin inceleme raporlarında belirtilen vergi ve ceza miktarında fazla değişikliğe gitmemeleri
e) Diğer……

18. Mükellefler adına idari yolların çözüme kavuşturamadığı bir uyuşmazlık oldu mu?

a) Evet, oldu
b) Hayır, olmadı

19. Cevabınız evet ise sebebi nedir?

a) Mükelleflerin idari aşamada istediğim sonucu elde edemezsem yargı yoluna başvururum düşüncesiyle hareket etmesi
b) İdarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı çözüme pek yanaşmayıp uyuşmazlığın yargıda çözümlenmesini istemesi
c) İdarenin hazineci zihniyetiyle hareket ederek vergi alacağından fazla taviz vermemesi
d) İdari çözüm yollarının önceden kanunlar ile belirlenerek bu konuda idareye fazla takdir yetkisi bırakılmamış olması
e) Diğer……

20. Sizce vergi uyuşmazlıklarının çözümünde verilen kararlardan hangisi hukuki açıdan daha doğrudur?

a) İdari aşamada verilen kararlar
b) Yargı aşamasında verilen kararlar

21. Sizce idari yollarla çözülemeyip yargıya taşınan uyuşmazlıkların ne kadarı mükellefler lehine sonuçlanmaktadır?

a) %80 veya üzeri
b) %50 - %80
c) %50 - %20
d) %20 veya altı

22. Vergi uyuşmazlıklarının azaltılması için sizce ne yapılması gerekir?

a) Vergi mevzuatı sadeleştirilerek daha açık ve anlaşılır bir hale getirilmeli
b) Vergi inceleme memurları daha etkin bir şekilde yetiştirilmeli
c) Mükellefler vergi konusunda daha bilinçli hale getirilmeli
d) Mükellefler ile idare arasındaki uyuşmazlıkları karara bağlayacak ayrı bir bağımsız kurul ya da komisyon kurulmalı
e) Diğer……

EK-2: VERGİSEL İHTİLAFLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARININ GAZİANTEP İLİNDEKİ MUHASEBECİLERLE DEĞERLENDİRİLMESİ ANKETİ

Vergi; kamu hizmetlerinin karşılığı olarak, devletin egemenlik gücünü kullanarak zorla aldığı ekonomik değerlerdir. Bu bağlamda devlet daha çok kamu hizmeti sunabilmek için daha fazla vergi toplamak, mükellefler ise kullanılabilir gelirlerinin azalmaması için daha az vergi ödemek isteyeceklerdir. Çatışan bu iki çıkar, zaman zaman vergi ihtilaflarına neden olmaktadır. Vergi hukukumuzda vergisel ihtilaflar, idari ve yargı aşaması olmak üzere iki ayrı yolda çözümlenmektedir. Bizim bu anketteki amacımız, Gaziantep ilindeki vergisel uyuşmazlıkları n idari aşamadaki çözüm yollarını değerlendirmektir. Bu bağlamda, Gaziantep'teki Muhasebecilerle yapılacak bu araştırma ile elde edilecek bilgiler kesinlikle gizli tutulacak ve sadece bu araştırmamız için kullanılacaktır.

Göstermiş olduğunuz ilgiye şimdiden teşekkür ederiz.

Y. Doç. Dr. Mehmet CİVAN

Öğr. Gör. İsmail KUTLAR

S.1: 3568 sayılı yasaya göre aşağıdaki unvanlardan hangisine sahipsiniz?

a) Stajyer
b) Serbest Muhasebeci
c) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

S:2: Sizce, aşağıda belirtilen denetim türlerinden hangisi daha çok vergi ihtilaflarına neden olmaktadır?

a) Yoklama memurlarınca yapılan denetimler
b) Vergi denetmenlerince yapılan denetimler
c) Gelirler kontrolörlerince yapılan denetimler
d) Maliye müfettişlerince yapılan denetimler.

S.3:Uygulamada en çok hangi vergi türlerinde ihtilaflar yaşanmaktadır?

a) Gelir vergisi
b) Kurumlar vergisi
c) Katma değer vergisi
e) Diğer…….

S.4:Sizce, vergisel ihtilafların ortaya çıkış sebebi aşağıdakilerden hangisidir?

a) Denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından,
b) Mükelleflerin eksik beyanlarından,
c) Vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olmasından,
d) Mükelleflerin eğitim ve bilgi düzeylerinin düşük olmasından,
e) Diğer……

S.5: Yapılan bir inceleme sonrasında mükellefleriniz aleyhine bir tarhiyat ve bu tarhiyata bağlı olarak da bir vergi ve ceza ihbarnamesi gönderilirse bu idari işleme karşı ne yaparsınız?

a) İstenen vergi ve cezaları vadesinde öderim.
b) Kanuni ihtiraz haklarımı kullanırım.
c) İstenen vergi ve cezaları ödemem, yani hiçbir işlem yapmam,
d) Önce istenen vergi aslını öder, daha sonrada vergi aslı ve cezası için ihtiraz ederim,
e) Diğer…….

S.6:Vergi idaresiyle aranızda bir vergisel ihtilaf oluştuğunda, bu ihtilafın çözümü için aşağıdaki çözüm yollarından hangisini tercih edersiniz?

a) İdari aşamadaki çözüm yolları,
b) Yargısal aşamadaki çözüm yolları,
c) Önce idari aşamadaki çözüm yollarına; bu aşamada bir çözüm bulamazsam yargısal aşamada çözüm ararım.
d) Hiçbir işlem yapmam.

S.7:Vergisel ihtilafların çözümünde kullanılan, aşağıdaki idari çözüm yollarından hangisini daha çok tercih ediyorsunuz?

a) Uzlaşma
b) Cezada indirim
c) Pişmanlık ve ıslah
d) Vergi hatalarını düzeltme

S.8: Şu ana kadar idari aşamada çözüm isteyip de, çözümleyemediğiniz vergisel ihtilaflar oldumu?

a) Evet, oldu.
b) Hayır, olmadı.(10.sorudan devam ediniz)

S.9:Cevabınız evetse, vergisel ihtilafların idari aşamada çözümlenememesinin nedenleri sizce aşağıdakilerden hangisidir?

a) Mükelleflerin idari aşamada sonuç alamazsam, yargı yoluna başvururum düşüncesinden dolayı fazla taviz vermemesi,
b) İdarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafın yargıda çözümlenmesini istemesi,
c) İdarenin maliyeci zihniyetle hareket ederek, alacağından taviz vermemesi,
d) İdari çözüm yollarının önceden kanunlarla belirlenerek, bu konuda idareye fazla taktir yetkisinin bırakılmamış olması,
e) Diğer……..

S.10:Ülkemizde mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip midirler?

a) Evet, sahiptirler(12.sorudan devam ediniz)

b) Hayır, sahip değildirler.

S.11:Cevabınız hayırsa, bu durumda mükellefleri bilinçlendirmek için ne yapılmalıdır?

a) Bu konuda kitle iletişim araçları kullanılmalıdır.

b) Mükelleflere yapılan tebligatların arka sayfalarında bu konular açıklanmalıdır. c) Vergi idaresi tarafından zaman zaman mükellefler bu konularda seminerler verilmelidir.

d) Meslek odaları bu konularda kendi üyelerini bu konularda bilgilendirmelidirler.

e) Diğer…….

S.12:Uzlaşma komisyonuna hiç katıldınız mı?

a) Evet, katıldım.

b) Hayır, katılmadım(14.sorudan devam ediniz)

S.13:Cevabınız evetse, uzlaşma komisyonlarında mükellefler ile idare arasındaki ilişki nasıldır?

a) İdarenin üstünlüğü vardır.

b) Mükelleflerin üstünlüğü vardır.

c) Taraflar eşit konumdadır.

d) Tarafların birbirini ikna kabiliyetlerine göre değişmektedir.

S.14:Sizce, ülkemizdeki uzlaşma komisyonları etkin bir şekilde çalışıyor mu?

a) Evet, çalışıyor(16.sorudan devam ediniz)

b) Hayır, çalışmıyor.

S.15:Cevabınız hayırsa, bunun nedeni sizce aş ağıdakilerden hangisidir?

a) Uzlaşma komisyonlarının haftanın bir iki günü toplanması,
b) Yasal bir engel olmamasına rağmen, vergi aslında uzlaşmaya yanaşmamaları,
c) Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişilerin sürekli olarak atanmamaları
d) Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler, denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak istememeleri.
e) Diğer…….

S.16:Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde verilen kararlardan hangisini, hukuki açıdan daha doğru buluyorsunuz?

a) İdari aşamadan verilen kararları
b) Yargı aşamasında verilen kararları

S.17:Sizce, idari aşamada çözümlenemeyip yargıya intikal eden ihtilafların, ne kadarı mükellefler lehine sonuçlanmaktadır?

a) %80 ve daha fazlası
b) %60 ve %80 arası
c) %50 ve %60 arası
d) %40 ve %50 arası
e) %40 ve daha aşağısı

S.18:Sizce vergisel uyuşmazlıkları n idari aşamada çözümü, mali yargı organlarının yükünü azaltmış mıdır?

a) Evet, azaltmıştır(20.sorudan devam ediniz)
b) Hayır, azaltmamıştır.

S.19.Cevabınız hayırsa, bunun nedeni aşağıdakilerden hangisidir?

a) Mükelleflerin vergi idaresine fazla güvenmemesi,
b) Mükelleflerin mali yargı organlarına daha çok güvenmeleri,
c) Mükelleflerin idari çözüm yollarını fazla avantajlı bulmamaları,
d) Mükelleflerin böyle bir uygulamadan haberlerinin olmamaları,
e) Diğer…….

S.20:Sizce ülkemizde vergi ihtilaflarını azaltmak için ne yapılmalıdır?

a) Vergi mevzuatımız sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmelidir
b) Vergi denetim elemanları etkin bir şekilde yetiştirilmelidir.
c) Mükellefler vergi konusunda daha bilinçli hale getirilmelidirler.
d) Mükelleflerle idare arasındaki ihtilafları karara bağlayacak ayrı bağımsız bir kurul oluşturulmalıdır.
e) Diğer…….

Anket Bitmiştir, Teşekkür ederiz.