

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ  
AŞAMADA ÇÖZÜLENMESİ VE  
TÜRKİYE SONUÇLARI**

**(Yüksek Lisans Tezi)  
Yeşim YORULMAZ  
Eskişehir, 2000**

# VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ VE TÜRKİYE SONUÇLARI

Yeşim YORULMAZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ  
Maliye Anabilim Dalı  
Danışman: Prof.Dr.Fethi HEPER

Eskişehir  
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Haziran-2000

## YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ VE TÜRKİYE SONUÇLARI

Yeşim YORULMAZ

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran-2000

Danışman: Prof.Dr.Fethi HEPER

Vergi ilişkisinin iki tarafını oluşturan mükellef ve idare arasında, vergi hukukunun uygulanması sırasında uyuşmazlıklar çıkabilir. İdare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkların uzun sürmesi her iki tarafında zararlıdır. Bu durumda idare vergi alacağını zamanında tahsil edemezken, mükellef de para ve zaman kaybetmektedir.

Vergi idaresinin vergi gelirlerini arttırabilmesi ve vergi uygulamalarından doğan sorunların çözümü bakımından mükellefler ile diyalog içerisinde olmasının ve sorunları uzun ve maliyeti fazla olan yargısal yollara başvurmadan çözümlenmesinin önemi ülkemizde yeterince anlaşılmamıştır.

Uyuşmazlıkların yargı dışında çözümlenmesiyle, yargıda kilitlenme önlendiği gibi, usul ekonomisine de büyük katkı sağlanır. Bundan daha önemlisi de mükellef-idare arasındaki uyuşmazlığın kısa sürede çözümlenerek sürüncemede kalması engellendiğinden, mükellefler arasında vergi bilincinin yerleşmesi daha kolay hale gelir.

“Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi ve Türkiye Sonuçları” konulu tez çalışmamın Birinci Bölümünde, uyuşmazlık kavramı ve vergi uyuşmazlığı ile vergi uyuşmazlığına neden olan etkenler ve uyuşmazlıkları çözümlen kuruluşlara yer verilmiştir.

İkinci Bölüm’de idari aşamada çözümlenebilen vergi uyuşmazlıkları tek tek ele alınarak, taraflar bakımından sonuçlarıyla birlikte açıklanmıştır.

Üçüncü Bölüm’de, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından uygulama alanı en geniş olan uzlaşma müessesesinin 1997, 1998, 1999 yıllarını kapsayan Türkiye istatistiğinin, aynı yılları içeren Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri sonuçlarıyla birlikte değerlendirmesi yapılmıştır.

Çalışmamızın sonuçlarının değerlendirildiği Dördüncü Bölüm’de, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

## ABSTRACT

Conflicts may occur between a taxpayer and a tax office while implementing tax law. It is to the disadvantage of both sides if the conflicts last long. In such cases, the tax office doesn't receive tax payment on time and the taxpayer loses both time and money.

It hasn't yet been adequately understood in our country that in order for a tax office to increase its revenues and to solve the problems emerging from tax practices, it is important for it to be on good terms with taxpayers and not to appeal to a court, which is a long and an uneconomical process, to resolve those conflicts.

If these conflicts can be solved outside the courts, not only does it prevent the blockage in the courts, but it also contributes a great deal to procedure economy. Most important of all, by solving the conflicts between taxpayer and tax office within a short time, it prevents the conflicts from dragging on, and as a result, it becomes easier to get the taxpayers to have tax-paying responsibility.

In the first part of my research paper on "Resolution of Tax Conflicts on an Administrative Level and the Results of These Resolutions on Turkey", I mentioned about the terms "conflict" and "tax conflict", the reasons that lead to tax conflicts, and governmental structures that resolve them.

In the second part tax conflicts that have been resolved on an administrative level have been examined one by one and their effects on both sides have been described.

In the third part, Turkey statistics of reconciliation institute in 1997, 1998 and 1999, which is the widest resolution method of tax conflicts, the results of tax courts and District Administrative Courts in the same years have been evaluated together.

In the fourth part, where the results of my study have been explained, problems in solving tax conflicts on an administrative level have been explained and resolution recommendations have been proposed.

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Yeşim YORULMAZ'ın "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi ve Türkiye Sonuçları" başlıklı tezi 18../7../2000 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

### İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fethi HEPER

Üye : *Racai Dizer*

Üye : *Kerim BAKAR*

Prof.Dr. Enver ÖZKALP  
Anadolu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ÖNSÖZ

İdari aşamada çözümlenebilecek bir uyuşmazlığın yargıya intikal etmesi, hem idare hem de mükellefler açısından para ve zaman kaybı anlamına gelmektedir.

Uyuşmazlıkların yargı dışında çözümlenmesiyle, yargıda kilitlenme önlendiği gibi daha da önemlisi mükellef ile idare arasında kısa sürede çözümlenerek sürünceme de kalması engellendiğinden, mükellefler arasında vergi bilincinin yerleşmesi daha kolay hale gelir.

Çalışmamın Türk vergi sistemine katkı sağlaması için Türkiye’de yayınlanmış olan konuyla ilgili süreli ve süresiz yayınlar, yüksek mahkeme kararları ele alınarak, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarına ilişkin vergi yasaları olumlu ve olumsuz yönleriyle tahlil edilmiştir.

Çalışmanın her aşamasında yardımlarını esirgemeyen ve yorumlarıyla katkıda bulunan danışman hocam Prof.Dr.Fethi HEPER ile huzurlu bir çalışma ortamı sağlayan aileme, destek ve yardımlarından dolayı teşekkür ederim.

Yeşim YORULMAZ

## İÇİNDEKİLER

ÖZ . . . . .	ii
ABSTRACT . . . . .	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI . . . . .	iv
ÖNSÖZ . . . . .	v
ÖZGEÇMİŞ . . . . .	vi
TABLolar LİSTESİ . . . . .	xviii
GİRİŞ . . . . .	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA GENEL BİR BAKIŞ

1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI, VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ NEDENLERİ . . . . .	3
1.1 Uyuşmazlık Kavramı, Vergi Uyuşmazlığı ve Hukuki Uyuşmazlık . . . . .	3
1.1.1 Uyuşmazlık Kavramı . . . . .	3
1.1.2. Vergi Uyuşmazlığı . . . . .	3
1.1.3. Hukuki Uyuşmazlık . . . . .	4
1.2. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etkenler . . . . .	6
1.2.1. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi . . . . .	6
1.2.2. Hatalı Vergi Tarhedilmesi ve Ceza Kesilmesi . . . . .	7
1.2.3. Vergi İncelemeleri . . . . .	7
1.2.4. Verginin Ödenmemesi . . . . .	8
1.2.5. Diğer Nedenler . . . . .	8
2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ÇÖZÜM YOLLARI . . . . .	9
2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü ve Vergi İdaresi . . . . .	9
2.1.1. Vergi İdaresi . . . . .	9
2.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü . . . . .	10
2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü ve Vergi Yargısı . . . . .	11

2.2.1. Vergi Yargısı ve Organları . . . . .	11
2.2.2 Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü . . . . .	12

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

1. İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENEBİLECEK VERGİ UYUŞMAZLIKLARI . . . . .	15
1.1. Vergi Hatalarından Kaynaklanan Vergi Uyuşmazlıklarının, Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözülmesi . . . . .	15
1.1.1. Düzeltmenin Vergi Sisteminde Yer Alması ve Kapsamı . . . . .	15
1.1.2. Düzeltme Konusu Olan Vergi Hataları . . . . .	16
1.1.2.1. Hesap Hataları . . . . .	16
1.1.2.1.1. Matrah Hataları . . . . .	17
1.1.2.1.2. Vergi Miktarında Hata . . . . .	18
1.1.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması . . . . .	19
1.1.2.2. Vergilendirme Hataları . . . . .	19
1.1.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata . . . . .	20
1.1.2.2.2. Mükellefiyette Hata . . . . .	21
1.1.2.2.3. Verginin Konusunda Hata . . . . .	23
1.1.2.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata . . . . .	22
1.1.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Bu Hataları Düzeltmeye Yetkili Organlar . . . . .	23
1.1.3.1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması . . . . .	23
1.1.3.2. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Organlar . . . . .	24
1.1.4. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları . . . . .	25
1.1.4.1. Re'sen Düzeltme . . . . .	25
1.1.4.2. Başvuru İle Düzeltme . . . . .	25



1.1.4.2.1.	Düzeltilme Talebi ve Şekli . . . . .	25
1.1.4.2.2.	Düzeltilme Talebinde Süre . . . . .	26
1.1.4.2.3.	Düzeltilmenin İsteneceği Mercii . . . . .	26
1.1.4.2.4.	Düzeltilme Talebinde Bulunmaya Yetkili Olanlar . . . . .	27
1.1.5.	Düzeltilme Talebi Üzerine Yapılacak İşlemler . . . . .	28
1.1.5.1.	Düzeltilmenin Yapılması Durumu . . . . .	28
1.1.5.2.	Düzeltilme Talebinin Reddedilmesi Durumu . . . . .	28
1.1.5.2.1.	Dava Açma Süresi İçinde Düzeltilme Talebinde Bulunulması . . . . .	30
1.1.5.2.2.	Dava Açma Süresi İçinde Düzeltilme Talebine Konu Olacak Vergi Hatasının Beyan Üzerine Tarhedilen Vergide Yapılmış Olması Durumu . . . . .	32
1.1.5.2.3.	Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltilme Talebinde Bulunulması . . . . .	33
1.1.6.	Düzeltilmede Zamanaşımı . . . . .	35
1.1.7.	Düzeltilmenin Taraflar Bakımından Sonuçları . . . . .	36
1.1.7.1.	Mükellefler Bakımından . . . . .	36
1.1.7.2.	İdare Bakımından . . . . .	37
1.2	Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümü . . . . .	37
1.2.1.	Uzlaşma Müessesesinin; Tanımı, Hukuki Çerçevesi ve Yargısal Değerlendirmesi . . . . .	37
1.2.2.	Uzlaşmanın Vergi Sisteminde Yer Alması . . . . .	38
1.2.3.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma . . . . .	40
1.2.3.1.	Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı . . . . .	40
1.2.3.2.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi . . . . .	42
1.2.3.2.1.	Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler . . . . .	42
1.2.3.2.2.	Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre . . . . .	42

1.2.3.2.3. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii . . . . .	43
1.2.3.2.4. Uzlaşma Talebinin Şekli . . . . .	43
1.2.3.3. Uzlaşma Komisyonları . . . . .	43
1.2.3.3.1. Merkez İnceleme Elemanları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri ile İlgili Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili . . . . .	43
1.2.3.3.2. Mahalli İnceleme Elemanları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri ile İlgili Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili . . . . .	45
1.2.3.3.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili . . . . .	47
1.2.3.4. Komisyonların Uzlaşabilecekleri Vergi ve Ceza Türleri . . . . .	47
1.2.3.5. Uzlaşmanın Yapılması . . . . .	47
1.2.3.5.1. Uzlaşma Gününün Tesbiti . . . . .	47
1.2.3.5.2. Uzlaşmaya Davet . . . . .	48
1.2.3.5.3. Uzlaşma Davetine Uyulmaması . . . . .	48
1.2.3.5.4. Tarhedilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi . . . . .	49
1.2.3.5.5. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması . . . . .	49
1.2.3.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları . . . . .	49
1.2.3.6.1. Uzlaşma Tutanağının Tanzimi . . . . .	49
1.2.3.6.2. Uzlaşma Komisyonu İşlemlerinin Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği . . . . .	50
1.2.3.6.3. Tarhiyattan Sonra Uzlaşma Yapılamayacak Haller . . . . .	51
1.2.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma . . . . .	51

1.2.4.1. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı . . . .	51
1.2.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi . . . .	53
1.2.4.2.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler . . . . .	53
1.2.4.2.2. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre . . . . .	53
1.2.4.2.3. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii . . . . .	54
1.2.4.2.4. Uzlaşma Talebinin Şekli . . . .	54
1.2.4.2.5. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi . . . . .	55
1.2.4.3. Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması . . .	55
1.2.4.3.1. İl Uzlaşma Komisyonunun Teşkili . . . . .	55
1.2.4.3.2. İlçe Uzlaşma Komisyonunun Teşkili . . . . .	55
1.2.4.3.3. Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonunun Teşkili . . . . .	56
1.2.4.4. Komisyonların Uzlaşabilecekleri Vergi ve Ceza Miktarı . . . . .	56
1.2.4.5. Uzlaşmanın Yapılması . . . . .	57
1.2.4.5.1. Mükellefin Uzlaşmaya Davet Edilmesi . . . . .	57
1.2.4.5.2. Uzlaşma Talebinin Esasa Girmeden Reddedildiği Haller . . . . .	58
1.2.4.5.3. Esasla İlgili Görüşler . . . . .	58
1.2.4.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları . .	59
1.2.4.6.1. Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi . . . . .	59
1.2.4.6.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Veya Uzlaşmanın Vaki Olmaması . . . . .	59
1.2.4.6.3. Uzlaşmanın Sağlanmış Olması . . . . .	60
1.2.4.7. Uzlaşma ve Cezalarda İndirme . . . . .	61

1.2.5.	Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Ödeme Zamanı . . . . .	62
1.2.6.	Uzlaşmanın Taraflar Bakımından Sonuçları . . . . .	62
1.2.6.1.	Mükellef veya Ceza Muhatabı Bakımından . . . . .	62
1.2.6.2.	Vergi İdaresi Bakımından . . . . .	63
1.3.	Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve İslah Yoluyla Çözümü . . . . .	64
1.3.1.	Pişmanlık ve İslah Kurumunun Vergi Sisteminde Yer Alması . . . . .	64
1.3.2.	Pişmanlığın Tanımı ve Kapsamı . . . . .	65
1.3.3.	Pişmanlık ve Ceza Uygulaması . . . . .	66
1.3.4.	Pişmanlıktan Yararlanma Koşulları . . . . .	67
1.3.4.1.	Pişmanlık Talebi İçin Gerekli Koşullar . . . . .	67
1.3.4.2.	Pişmanlıktan Yararlanmak İçin Yeri- Getirilmesi Gereken Koşullar . . . . .	68
1.3.4.3.	Pişmanlık ve islah Uygulamasının Taraflar Bakımından Sonuçları . . . . .	69
1.3.4.3.1.	Mükellefler Bakımından . . . . .	69
1.3.4.3.2.	Vergi İdaresi Bakımından . . . . .	70
1.3.5.	Cezalarda İndirim Yoluyla Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü . . . . .	71
1.3.5.1.	Cezalarda İndirimin Vergi Sisteminde Yer alması . . . . .	71
1.3.5.2.	Cezalarda İndirimin Tanımı ve Kapsamı . . . . .	71
1.3.5.2.1.	Cezalarda İndirimin Tanımı . . . . .	71
1.3.5.2.2.	Cezalarda İndirimin Kapsamı . . . . .	72
1.3.5.3.	Ceza İndiriminin Koşulları . . . . .	72
1.3.5.3.1.	Vergi Aslı ve Cezaya Karşı Dava Açılmamalıdır . . . . .	72
1.3.5.3.2.	Dava Açma Süresinde, İndirim İçin Müracaat Edilmesi Gerekir . . . . .	73
1.3.5.3.3.	Ödeme . . . . .	73

1.3.5.4. Cezalarda İndirim Tutarı . . . . .	74
1.3.5.5. Cezalarda İndirim Uygulamasının Taraflar Bakımından Sonuçları . . . . .	74
1.3.5.5.1. Mükellefler Bakımından . . .	74
1.3.5.5.2 Vergi İdaresi Bakımından . .	75

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UZLAŞMA MÜESSESESİNİN İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRMESİ

1. 1997, 1998, 1999 YILLARI TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SONUÇLARININ İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRMESİ . . . . .	76
1.1. 1997 Yılı T.S.U. Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirmesi .	76
1.1.1. Uzlaşma Başvurusu İtibariyle . . . . .	76
1.1.2. Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	77
1.1.3. Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	77
1.2. 1998 Yılı T.S.U. Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirmesi .	77
1.2.1. Uzlaşma Başvurusu İtibariyle . . . . .	77
1.2.2. Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	77
1.2.3. Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	78
1.3. 1999 Yılı T.S.U. Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirmesi .	78
1.3.1. Uzlaşma Başvurusu İtibariyle . . . . .	78
1.3.2. Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	78
1.3.3. Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	79
1.4. 1997,1998,1999 Yılları T.S.U. Sonuçları Toplamının İstatistiki Değerlendirmesi . . . . .	79
1.4.1. Uzlaşma Başvuru İtibariyle . . . . .	79

1.4.2.	Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak, 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	79
1.4.3.	Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak, 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	79
2.	<b>1997,1998,1999 YILLARI TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA SONUÇLARININ İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRMESİ (MAHALLİ DENETİM ELEMANLARINCA VE MERKEZİ DENETİM ELEMANLARINDAN HESAP UZMANLARINCA YAPILAN İNCELEME RAPORLARINA GÖRE)</b> . . . . .	80
2.1.	<b>1997 Yılı T.Ö.U. Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirmesi</b> . . . . .	80
2.1.1.	Uzlaşma Başvurusu İtibariyle . . . . .	80
2.1.2.	Uzlaşma Sonrası Vergi ve Ceza Miktarı Bakımından (Milyon TL Olarak, 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	80
2.2.	<b>1998 Yılı T.Ö.U. Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirmesi</b> .	80
2.2.1.	Uzlaşma Başvurusu İtibariyle . . . . .	80
2.2.2.	Uzlaşma Sonrası Vergi ve Ceza Miktarı Bakımından (Milyon TL Olarak, 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	81
2.3.	<b>1999 Yılı T.Ö.U. Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirmesi</b> .	81
2.3.1.	Uzlaşma Başvurusu İtibariyle . . . . .	81
2.3.2.	Uzlaşma Sonrası Vergi ve Ceza Miktarı Bakımından (Milyon TL Olarak, 6 Hane Atılmıştır) . . . . .	81
2.4.	<b>Hesap Uzmanları Tarafından Yapılan İncelemeler Sonucuna Göre T.Ö.U. Sonuçları</b> . . . . .	81
3.	<b>1997-1999 YILLARI VERGİ MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜNÜN İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRMESİ</b> . . . . .	81
4.	<b>1997-1999 YILLARI BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜNÜN İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRİLMESİ</b> . . . . .	83
5.	<b>BÖLÜM DEĞERLENDİRMESİ</b> . . . . .	84

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ YOLLA ÇÖZÜMÜNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1.	<b>VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ . . . . .</b>	<b>89</b>
1.1.	Vergi Hatasından Kaynaklanan Uyuşmazlık ile Hukuki Uyuşmazlığın Karışması . . . . .	89
1.2.	Düzeltilmenin Yapılmasının Vergi İncelemesi Sonucuna Bağlanması . . . . .	90
1.3.	Düzeltilme İşlemi İçin Cevap Süresinin Belirlenmemiş Olması . . . . .	90
1.4.	Tarama ve Kontrol Bölümünün İşletilmemesi . . . . .	91
2.	<b>VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA YOLUYLA ÇÖZÜMÜNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ . . . . .</b>	<b>92</b>
2.1.	Uzlaşma Kurumunun Aksayan Yönleri . . . . .	92
2.1.1.	Genel Olarak . . . . .	92
2.1.2.	Uzlaşma Kurumundaki Aksaklıkların Nedenleri . . . . .	93
2.1.2.1.	Uzlaşma Sınırlarının Darlığı . . . . .	93
2.1.2.2.	Uzlaşma Kurumlarının Bilinmemesi . . . . .	94
2.1.2.3.	Uygulamada Vergi Asılları Üzerinde Uzlaşmaya Gidilmemesi . . . . .	94
2.1.2.4.	Komisyonların Sık Sık Toplanmaması . . . . .	95
2.1.2.5.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumunun, İnceleme Elemanlarının Yükünü Artırması . . . . .	95
2.2.	Uzlaşma Kurumunun Geliştirilmesi Konusunda Öneriler . . . . .	95
2.2.1.	Genel Olarak . . . . .	95
2.2.2.	Öneriler . . . . .	96
2.2.2.1.	Mükellefler Uzlaşma Yoluna Başvurmanın Avantajları Konusunda Bilinçlendirilmelidir . . . . .	96
2.2.2.2.	Uzlaşma Zorunlu Hale Getirilmelidir . . . . .	97

2.2.2.3. Uzlaşma Görüşmelerinde Eşitlik Sağlanmalıdır . . . . .	99
2.2.2.4. Uzlaşma İstemi Vergi Dairesine Yapılmalıdır . . . . .	99
2.2.2.5. Uzlaşma Kurumu Zaman Kazanma Aracı Olmamalıdır . . . . .	100
2.2.2.6. Gecikme Faizi Uzlaşma Kapsamına Girmeli veya Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Daha Düşük Oranlı Gecikme Faizi Uygulanmalıdır . . . . .	100
2.2.2.7. Uzlaşma Davetinin Mükellefe Ulaşması Konusundaki Zaman Kaybı Önlenmelidir . . . . .	100
2.2.2.8. Uzlaşma Süresi Uzatılmalıdır . . . . .	101
2.2.2.9. Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Süresinde Ödenmediği Takdirde Uzlaşma Yapılmamış Sayılmalıdır . . . . .	101
2.2.2.10. Özel Uzlaşma Komisyonları Kurulmalıdır . . . . .	102
2.2.2.11. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Genişletilmelidir . . . . .	103
2.2.2.12. Uzlaşma Komisyonlarına Görevleri Dolayısıyla İnceleme ve Bilgi Toplama Yetkileri Verilmelidir . . . . .	103
2.2.2.13. Uzlaşma Komisyonlarının Vergi Asılları Üzerinde de Uzlaşma Yoluna Gidebilmeleri Sağlanmalıdır . . . . .	103
2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözümünde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri . . . . .	104
2.3.1. Pişmanlıktan Yararlanmanın Pişmanlık Dilekçesiyle Talebe Bağlanmış Olması . . . . .	104
2.3.2. Pişmanlıktan Yararlanmada Ödeme Süresinin Yetersiz Olması . . . . .	105
2.3.3. Kanun Metninde Pişmanlıktan Yararlanmayı Zorlaştırıcı Hükümlerin Bulunması . . . . .	105
2.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Cezalarda İndirim Yoluyla Çözümünde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri . . . . .	106
2.4.1. Cezalarda İndirim İçin Başvuru Süresinin Sınırlı ve Dilekçe Şartına Bağlı Olması . . . . .	106



2.4.2. Ödemenin Vadesinde Yapılmadığı Durumlarda Cezalarda İndirimin Geçersiz Olması . . . . .	107
2.4.3. İndirim Oranına İlişkin Sorunlar . . . . .	107
2.5. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümünde Karşılaşılan Diğer Sorunlar ve Çözüm Önerileri . . . . .	108
2.5.1. Vergi İdaresinin Yeniden Düzenlenmesi . . . . .	108
2.5.2. Vergi İdaresi Personelinin Maddi Gücünün Arttırılması . . . . .	109
2.5.3. Vergi İdaresi Personelinin Eğitim Düzeyinin Yükseltilmesi . . . . .	110
2.5.4. Vergi Yasalarında Gerekli Düzenlemeler . . . . .	110
2.5.5. Vergi İdaresi Personelinin Çekimser Davranması . . . . .	111
2.5.6. İdari Çözüm Yollarının Etkinliğinin İdarece Araştırılmaması . . . . .	111
2.5.7. İdarenin Görüşlerinin Dışa Kapalı Olması . . . . .	111
SONUÇ . . . . .	113
EKLER . . . . .	117
KAYNAKÇA . . . . .	130

## TABLOLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1: Mükellef Sayıları (Türkiye Geneli) . . . . .</b>	<b>85</b>
<b>Tablo 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu Faaliyetleri (Türkiye Genelinde) . . . . .</b>	<b>86</b>
<b>Tablo 3: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (Türkiye Geneli-Dosya Sayısı İtibariyle) . . . . .</b>	<b>86</b>
<b>Tablo 4: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (Türkiye Genelinde) . . . . .</b>	<b>87</b>
<b>Tablo 5: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (Türkiye Geneli-Rapor Sayısı İtibariyle) Mahalli Denetim Elemanlarınca Yapılan İncelemeler Sonunda . . . . .</b>	<b>87</b>
<b>Tablo 6: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (Türkiye Genelinde) Mahalli Denetim Elemanlarınca Yapılan İncelemeler Sonunda . . . . .</b>	<b>87</b>
<b>Tablo 7: Hesap Uzmanları Tarafından Düzenlenen İnceleme Raporlarının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (Türkiye Geneli) . . . . .</b>	<b>88</b>
<b>Tablo 8: Vergi Mahkemeleri İş Yüğü (Türkiye Geneli) . . . . .</b>	<b>88</b>
<b>Tablo 9: Bölge İdare Mahkemeleri İş Yüğü(Türkiye Geneli) . . . . .</b>	<b>88</b>

**KISALTMALAR**

A.A.T.U.H.K.	:	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	:	Adı Geçen Eser
a.g.m.	:	Adı Geçen Makale
D.K.	:	Danıştay Kanunu
E.	:	Esas No
G.V.K.	:	Gelir Vergisi Kanunu
İ.Y.U.K.	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	:	Karar No
M.	:	Madde
M.B.	:	Maliye Bakanlığı
M.M.	:	Mükerrer Madde
R.G.	:	Resmi Gazete
S.	:	Sayı
s.	:	Sayfa
S.K.	:	Sayı Kanun
V.U.K.	:	Vergi Usul Kanunu
T.	:	Tarih
Y.	:	Yıl
Ynt.	:	Yönetmelik
T.Ö.U.Y.	:	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
T.S.U.Y.	:	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği

## GİRİŞ

Modern devlet anlayışının hakim olduğu günümüzde, Kamu ekonomisinin sınırları oldukça geniş bir yer tutmaktadır. Devletin ekonomi içerisindeki yerinin geniş olması dolayısıyla, ekonomide toplam kaynak harcama dengesi içerisinde de kamu kesiminin nispi payı büyüktür. Devletin değişen ve gelişen rolü dolayısıyla zaman içerisinde kamu harcamaları günden güne artmıştır. Bu nedenle genişleyen harcamaların finansmanı büyük ölçüde vergilere dayanmaktadır. Devletin beklenen etki ve görevi yapabilmesi mali gücüne bağlıdır. Öte yandan ekonomik hayat bakımından zorunlu olarak kabul edilen devletin, kamu harcamaları yoluyla meydana getirdiği olumlu olumsuz etkiler yanında, ekonomisi yeterince gelişmemiş ülkelerde, ekonomik ve sosyal hayattaki rolü ve piyasada yarattığı talep ile ekonomik işleyişi etkilemektedir. Bu nedenle kamu harcamalarının artışına paralel olarak, kamu gelirlerinin önemi de artmıştır.

Kamu gelirlerinin çok önemli bir kaynağı olan vergi gelirleri ise ekonomik hayattan çekilme çabasında olan devletin en önemli gelir kaynağıdır. Vergi gelirlerinin, vergi mükelleflerinin ödeme gücü de dikkate alınarak, devletin ihtiyaç duyduğu düzeyde toplanabilmesi, ekonomi ve mali hayatı kavrayabilen istikrarlı bir vergi mevzuatı yanında, etkin bir gelir idaresinin varlığına da bağlıdır. Yüksek enflasyonun tüm kurumlar üzerinde olduğu gibi mali alanda da yarattığı etkiler bir yana bırakılırsa, sürekli değişmeyen, istikrarlı bir vergi sistemi ve mükellefleriyle diyalog içerisindeki bir gelir idaresinin, vergi gelirleri bakımından önemi büyüktür.

Vergi idaresinin vergi gelirlerini arttırabilmesi ve vergi uygulamalarından doğan sorunların çözümü bakımından mükellefler ile diyalog içerisinde olmasının ve sorunları uzun ve maliyeti fazla olan yargısal yollara başvurmadan çözümlemesinin önemi ülkemizde yeterince anlaşılammıştır.

Uyuşmazlıkların yargı dışında çözümlenmesiyle yargıda kilitlenme önlendiği gibi, usul ekonomisine de büyük katkı sağlanır. Bundan daha önemlisi de mükellef-idare arasındaki uyuşmazlığın kısa sürede çözümlenerek sürüncemede kalması engellendiğinden, mükellefler arasında vergi bilincinin yerleşmesi daha kolay hale gelir.

Bu çalışma vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellef ile idarenin, uyuşmazlıkları idari yolla çözümlemesinin önemi ve bu konuda karşılaşılan sorunları araştırmayı konu alan dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, konu ile ilgili genel açıklamalar yapılmıştır. Özellikle uyuşmazlık kavramı ve vergi uyuşmazlığı ile vergi uyuşmazlığına neden olabilen etkenler ve vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen kuruluşlara yer verilmiştir.

İkinci bölümde ise, Türk vergi sisteminde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi konusuna değinilerek; idari aşamada çözümlenebilen vergi uyuşmazlığı tek tek ele alınarak, taraflar bakımından sonuçlarıyla birlikte açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından uygulama alanı en geniş olan uzlaşma müessesesinin 1997,1998,1999 yıllarını kapsayan Türkiye İstatistiğinin, aynı yılları içeren Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri sonuçlarıyla birlikte değerlendirmesi yapılmıştır.

Dördüncü ve son bölümde ise, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde karşılaşılan sorunlar ve bu konuda alınması gereken çözüm önerilerine yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA GENEL BİR BAKIŞ

#### 1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI, VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ NEDENLERİ

##### 1.1. Uyuşmazlık Kavramı, Vergi Uyuşmazlığı ve Hukuki Uyuşmazlık

###### 1.1.1. Uyuşmazlık Kavramı

Günlük konuşma ve yazı dilinde anlaşmazlığı ifade eden “uyuşmazlık” sözcüğü, hukuk dilinde de anlaşmazlık anlamında kullanılmaktadır.<sup>1</sup> Uyuşmazlık; kişiler, merciler (yani adli, idari, askeri merciler) ve devletler arasında olabilir.

Genel tanımlama ile uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle, düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir.<sup>2</sup> Uyuşmazlıkta çekişme konusu olay, asıl hakkın korunması ya da bir görüşün gerçekleşmesine ilişkindir.<sup>3</sup>

###### 1.1.2. Vergi Uyuşmazlığı

Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin egemenlik gücüne dayanarak mali, ekonomik ve sosyal amaçlı kamusal giderlerini karşılamak için sadece siyasi bir organizasyonun

<sup>1</sup>Sözlüklerde, “münazaa”, “ihtilaf”, “niza” ve “çekişme” sözcükleri, uyuşmazlığın karşılığı olarak kullanılmaktadır, Bkz.;Ejder YILMAZ, **Hukuk Sözlüğü**, (İkinci Baskı, Ankara, 1982), s. 494.; Hüseyin ÖZCAN, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, (Ankara, 1980), s. 541.

<sup>2</sup>Osman Selim KOCAHANOĞLU, **Vergi Uyuşmazlığı ve İdari Uyuşmazlıklar**, (İstanbul, 1982), s. 17.

<sup>3</sup>Ergün ÖNER, **Medeni Yargılama Hukuku**, (Ankara, 1979), s. 53.

üyeleri bulunmaları nedeniyle özel ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre karşılıksız olarak ve belirli kaidelere göre olmaları gereken kanuni ve cebri ekonomik değerler<sup>4</sup> olarak tanımlanan verginin alınabilmesi için, tanımda da belirtildiği gibi, bir kanuna dayanması gerekir. Ülkemizde vergi mevzuatında verginin tanımının yapılmamış olduğu görülür.<sup>5</sup> Vergiyi ödeyecek olan kişiler bakımından vergi borcu, vergiyi alacak olan kamu kişisi bakımından ise vergi alacağının doğumu, Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde açıklanarak, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ve hukuki durumun tekamülüne bağlanmıştır.

Taraflar itibariyle vergi borcu veya vergi alacağını doğuran olayda; mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile yükümlüler bakımından uyulması gereken usul hükümleri nedeniyle taraflar arasında anlaşmazlık çıkabilmektedir. Sonuçta ödenecek vergi ve ceza veya vergi muafiyeti uygulaması konusunda aynı görüşte olmamaktan kaynaklanan anlaşmazlıklar, vergi borçlusu olan yükümlü ile vergi alacaklı olan vergi idaresi arasında uyuşmazlığa neden olur ki buna vergi uyuşmazlığı denir. Ancak, vergi hukuku kapsamındaki bütün uyuşmazlıklar vergi uyuşmazlığı değildir. Vergi hukukunda bir uyuşmazlığın vergi uyuşmazlığı olduğunu söyleyebilmek için yükümlü veya vergi idaresi tarafından mükellefiyet, beyan, tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil safhalarında mevcut yasal düzenlemelere aykırı olarak yapılmış bir işlem sonucunda, alınması gereken veya alınmış verginin miktarını etkileyen haksız veya yanlış bir işlemin var olması veya var olduğunun ileri sürülmesi gerekir. Vergi uyuşmazlığı, vergi incelemeleri veya vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması nedeniyle ortaya çıkar. Sonuçta alınması gereken vergi miktarını etkilemeyen veya vergi miktarını etkileyen işlemin mevcut yasal düzenlemelere aykırı olmadığı işlemler nedeniyle oluşan uyuşmazlıklar vergi uyuşmazlığı kapsamına girmez.

### 1.1.3. Hukuki Uyuşmazlık

Vergi uyuşmazlığı genellikle Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde tanımlanan ve vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması sonucu oluşan vergi hataları nedeniyle ortaya çıkar. Vergi hatası sonucu haksız işlemle fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasında asıl unsur, fazla veya eksik olan vergide açıkça yürürlükteki vergi ile ilgili

<sup>4</sup>Sabri TEKİR, *Vergi Teorisi*, (İzmir, Akli Selim Matbaası, 1990), s. 16.

<sup>5</sup>Aytaç EKER ve Kamil TÜĞEN, *Kamu Maliyesine Giriş*, (İzmir, 1990), s. 154.

yasal düzenlemelere aykırılığın bulunmasıdır. Yani haksız işlemde haksızlık vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı sırada yürürlükte bulunan yasa hükümlerinin yanlış uygulanması veya uygulama sırasında maddi hata yapılmış olmasıdır. Bu hatalar nisbeten kolay görülebilen, üzerinde tartışmaya pek gerek olmayan, açık ya da oldukça basit yanlışlıklardır.<sup>6</sup>

Vergi hatası niteliğindeki bir işlemin vergi uyuşmazlığına konu olabilmesi için uygulanması sonucu uygulandığı kişi bakımından kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinin bulunması gerekir.<sup>7</sup>

Vergi hukuku alanındaki bir kısım uyuşmazlık konusu işlem yürürlükteki vergi yasalarına açıkça aykırı olmayan konulardan kaynaklanabilir. Yürürlükteki vergi yasalarına açıkça olmayan bu işlemler vergi hatası kapsamına girmediğinden, bunlardan kaynaklanan uyuşmazlıklar ancak yargı organlarında çözümlenebilir.

Vergi hatası dışında kalıp da tartışma konusu olabilecek bu tür konulara ve uyuşmazlıklara “hukuki uyuşmazlık” adı doktrinde verilmektedir. Hukuki uyuşmazlıklar, vergi hatasından farklı olarak, vergilendirme işleminin özüne ilişkin, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkar.<sup>8</sup>

Hukuki uyuşmazlıklar, yürürlükteki vergi yasalarının uygulanışındaki maddi hatalardan değil, bu yasaların yorumlanış farkından, yasaların kaleme alınış şekli, yasa hükmünün açık olmaması veya vergi ile ilgili olayın karmaşık olması dolayısıyla olaya uygulanacak yasa hükmünün anlaşılabilmesi nedeniyle yanlış uygulanmış olması veya idarenin düzenlemelerinin yasaya aykırılığı iddiası veya usul hükümlerine uygunluk konularından kaynaklanır.

Vergi hatalarından farklı olarak vergi konusu olaya uygulanan işlem ile yürürlükteki vergi yasalarının uygunluğu konusunda yorum tartışması niteliğindeki bu uyuşmazlıklara yorum uyuşmazlığı denir. Anlaşmazlığın hukuki nitelikte bir tartışma olması nedeniyle de bu tür uyuşmazlıklar, hukuki uyuşmazlık olarak isimlendirilebilir.

<sup>6</sup>Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU, **Vergi Hukuku**, (Ankara: Turhan Kitabevi, 1998), s. 176.

<sup>7</sup>ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, **a.g.e.**, 175.

<sup>8</sup>ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, **a.g.e.**, 176.



## 1.2. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etkenler

### 1.2.1. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi

Mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahının, faaliyetin türü, bulunduğu yer, faaliyet alanının kârlılık düzeyi, yetkili makamlarca belirlenen asgari değerlendirme ölçüleri ve benzeri kıstaslara göre düşük bulunması sonucu ilave bir tarhiyat yapılması ve yükümlünün buna itirazı durumunda vergi uyuşmazlığı doğmuş olur.

Düşük matrah beyanından doğan uyuşmazlıklar, vergilerin ve faaliyetin türüne göre farklı biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Gayrimenkul sermaye iradı bakımından emsal kira bedeli, harçlar bakımından gayrimenkulün hesaplanmış değeri ile belirli oranlara göre hesaplanmış emlak vergi değeri, oto alım satımında en az değer bağlandığı kasko değeri ile yükümlülerin gerçekten elde ettikleri kazançlara göre düşük matrah beyan etmeleri önlenmeye çalışılmıştır.

Bazı dış göstergelere göre beyan edilebilecek vergi matrahının en az sınırı, (Hayat Standardı Esasında olduğu gibi) bir çeşit götürü usulde vergilendirme şeklinde uygulanabilir. Bu uygulama Fransa'da öteden beri başarı ile sürdürülmektedir.<sup>9</sup> Türkiye'de de 1982 yılından itibaren Gelir Vergisi mükellefleri için uygulanmaya başlanılmıştır.<sup>10</sup> Ancak 4369 sayılı kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren, Vergi Sistemimizde gerçek kazancın kavranması ve vergilendirilmesi gerekçesiyle kaldırılmıştır.<sup>11</sup>

Yükümlüler tarafından yapılan beyanların bu esaslara göre bulunan tutardan düşük olması ilave vergi tarhiyatını gerektirmekte, bu ise vergi uyuşmazlığına neden olmaktadır.

---

<sup>9</sup>Louis TROTABAS, *Precis de Science et Technique Fiscales*, (Daloz, Paris 1960, Code General des Impots). Md. 168; Yıldız FEYZİOĞLU, "Fransa'da Dış Göstergelere Göre Götürü Vergileme", *Vergi Dünyası*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, (S. 21, Mayıs 1983), s. 14-24.

<sup>10</sup>Şükrü KIZILLOT, "Hayat Standardı Esası ve Aksayan Yönleri", *Mali Sorunlara Çözüm Dergisi*, S. 3, (1985), s. 22.

<sup>11</sup>Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan "Vergi Reformu", 1998, s. 223.

### 1.2.2. Hatalı Vergi Tarhedilmesi ve Ceza Kesilmesi

İdari bir işlem olan verginin tarh aşamasında çeşitli hatalar yapılmış olabilir. Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere fazla veya eksik vergi tarh edilmiş ve ceza kesilmiş olması farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır.

Bu hatalar yanlış bir hesaplamadan ya da vergilendirmeden doğmuş olabilir. Mesela, aritmetik işlemlerde hata yapılmış olabileceği gibi, verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanmış veya mahsuplar yapılmamış olabilir.<sup>12</sup> Bunların yanısıra, matrahın yanlış belirlenmiş olması,<sup>13</sup> ya da aynı matrah üzerinden birden fazla vergi ve ceza alınmak istenilmesi, hesap hatalarına örnek gösterilebilir.

Ayrıca verginin asıl mükellefi yerine başka bir kişiden vergi istenmesi ya da vergilendirme veya muafiyet döneminin yanlış belirlenmiş olması sonucu, verginin eksik veya fazla istenilmiş olması vergilendirmede yapılan hatalara örnek gösterilebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 116. ve takip eden maddelerinde düzenlenmiş ve ileriki bölümlerde açıklanacak olan vergi hatalarından birisi veya bir kaçının bulunması halinde tarh edilen verginin hatalı olduğu ileri sürülebilir. Hatalı vergi tarhi veya ceza kesilmesi ise vergi uyumsuzluklarının oluşumunda önemli etkidir.

### 1.2.3. Vergi İncelemeleri

Günümüz vergi sistemlerinde genellikle beyan esası geçerlidir. Beyan esasında yükümlüler bir vergilendirme dönemine ilişkin kazançlarını vergi yasalarında belirlenen şekillerde tesbit ederek, kazanç toplamını beyanname ile bildirirler. Vergi İdaresi de bildirilen bu matrah üzerinden idari bir işlem ile ödenecek vergi miktarını hesaplayarak vergiyi tahsil eder.

Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde vergi incelemesi konusu düzenlenmiştir.

<sup>12</sup>Mahsup İşlemlerin Yapılmamış olması durumunda, fazladan tarh edilen vergilerden doğan uyumsuzluklar, hatalı vergi tarhiyatının düzeltme yoluyla giderilmesi ile, idare tarafından çözümlenebilir.; Dn.13.D. 25.04.1974 gün ve E. 1973/3548, K. 1974/1749.

<sup>13</sup>Maddi hata sonucu Vergi Matrahının fazla saptandığı durumlarda, matrahın yanlış belirlenmiş olması sözkonusudur. Bu durumda, aradaki farkın düzeltme yoluyla kaldırılması gerekir.; Dn.4.D. 12.04.1978 gün ve E. 1977/3159, K. 1978/1218.

Maddeye göre, vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğu ise; beyan esasına dayanan vergilerde mükellef veya vergi sorumlusunun vergi matrahı, vergi nispet ve miktarının defter, kayıt ve belgeler üzerinden veya defter ve belgeler kısıtlı olmaksızın ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik olarak, ekonomik gerekçeler de dikkate alınmak suretiyle her türlü delil üzerinden araştırılıp tespit edilmesiyle olur.<sup>14</sup> Defter ve belgeler dışında her türlü delil, başta vergi daireleri olmak üzere resmi daireler, bankalar, sigorta şirketleri ve (kayıtlardan tespit edilememiş olan dahil) vergiyle ilgili olaylarda taraf olanlardan alınacak bilgi ve belgeler, vergi sistemimizde bağlayıcı etki yaratmamakla birlikte; servet unsurları, yaşam düzeyi ve harcamalar incelemede obje olabilir. Defter ve belgelere göre kayıtlar üzerinden yapılacak randıman hesabı<sup>15</sup> yoluyla da beyanın gerçeğe uygun olup olmadığı araştırılarak, araştırmalar sonucu bulunan beyan farkı üzerinden cezalı olarak vergi tarhiyatı yapılır. Buna karşılık mükellefin bu tarhiyata, yapılan hesaplamaların yanlış olduğunu ileri sürerek tarhiyat konusu vergi ve cezaya itiraz etmesi halinde, vergi uyuşmazlığı ortaya çıkar.

#### 1.2.4. Verginin Ödenmemesi

Tahakkuk ettirilmiş olan vergilerin ödenmemesi ya da vadesinde ödenmemiş olması, vergi uyuşmazlığını doğurabilen diğer bir nedendir.

Vergi idaresi, mükellef ya da sorumlunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere bulunan vergi borcu ile cezaları, tahsil edebilmek amacıyla, gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmaktadır ki bunlar; haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, mal bildirim, zor kullanma, iflas yoluyla takip, hapis v.b. uygulamalardır. Mükellef vergi sorumlusunun da, böyle bir borçlarının olmadığını, istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğunu veya bu borçla ilgili olarak daha önce tebligat yapılmadığını öne sürmesiyle de, uyuşmazlık başlamış olmaktadır.

#### 1.2.5. Diğer Nedenler

Vergi ile ilgili tebligatın kanuna uygun olarak yapılmamış olması sonucu zaman

<sup>14</sup>Nurettin EROĞLU, *Açıklamalı İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, (İkinci Basım. Ankara: Adalet Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti, 1995), s. 207.

<sup>15</sup>Randıman Hesabı: Üretimde kullanılan madde ve genel giderlerden hareketle, olması gereken dönem hasılatının hesaplanmasıdır.

aşımının veya dava açma süresinin hesabı bakımından tebligatın veya bildirimlerin süre ve usulüne uygun şekilde yapılmamış olması veya benzeri bir çok nedenle vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilmektedir.

## 2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ÇÖZÜM YOLLARI

Mükelleflerin itiraz hakkı, yani vergi uyuşmazlığını çözümleyebilmesi iki aşama itibarıyla ele alınır. Bunlardan biri idari aşama, diğeri de yargısal aşamadır.

Mükellefler, öncelikle idareye başvurup, uyuşmazlığı çözümlene yolunu arayabilecekleri gibi dava açmak suretiyle doğrudan yargı yoluna da başvurulabilir.

Aşağıda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, vergi idaresi ve vergi yargısı şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutularak açıklanmıştır.

### 2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü ve Vergi İdaresi

#### 2.1.1. Vergi İdaresi

Vergi mevzuatımızda vergi idaresinden neyin kastedildiği açıkça belirtilmemiştir. Türkiye’de vergi idaresini Maliye Bakanlığı oluşturur. Vergi idaresi ve vergiye ilişkin politikaların oluşturulduğu yer ise Bakanlığın ilgili alt birimi olan Gelirler Genel Müdürlüğü’dür. Maliye Bakanlığı teşkilat olarak geniş olmakla beraber vergi uyuşmazlıkları bakımından yükümlü ile asıl muhatap, vergi uyuşmazlıklarında başvuru mercii ve yargısal başvurularda Bakanlığın temsil eden birim vergi dairesidir.

Maliye Bakanlığının illerdeki yerel örgütü defterdarlıktır<sup>16</sup>. Defterdarlık örgütlenmesi içinde gelirlerle ilgili kısım Gelir Müdürlüğüdür.<sup>17</sup> Defterdarlık bölgesi, görev alanı bakımından sınırları belirlenmiş olan vergi dairesi<sup>18</sup> bölgelerine bölünmüştür. Defterdarlık bölgesindeki vergi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri doğrudan

<sup>16</sup>Defterdarlık: Maliye Bakanlığının ildeki teşkilatıdır. Bakanlığın ildeki bütün alt birimleri Defterdarlığa bağlıdır.

<sup>17</sup>Gelir Müdürlüğü: Defterdarlığın gelir idaresi ile olan ilişkilerinde Sekreteryaya hizmeti gören birimdir.

<sup>18</sup>Vergi Dairesi: Yükümlüyü-Mükellefi tesbit eden; vergi, resim ve harç tarh eden, tahakkuk ettiren, ceza kesen ve tahsil eden yerdir.

vergi dairesi tarafından yapılır. Bağımsız vergi dairesi bulunmayan vergi dairesi tarafından yapılır. Bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde vergi ile ilgili işlemler Malmüdürlüğüne bağlı olarak bağlı vergi dairelerince yürütülür.

Vergi dairesi, vergi idaresinin yükümlü ile karşı karşıya olduğu en uç ve en önemli birim ve vergi ile ilgili işlemlerin yürütüldüğü yerdir. Yükümlüler Maliye Bakanlığı ile olan işlemlerini esas alarak vergi dairesi eliyle yürütür.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı safhasında idare tarafı Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı olarak belirlenmiştir. Madde ile vergi dairelerinin bakanlıktan muvafakat olmadan Danıştay'da temyiz davası açamayacakları, muvafakat verme yetkisinin ise bakanlığın tesbit edeceği hallerle sınırlı olmak şartıyla defterdarlıklara devredilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünde tarha yetkili vergi dairesi<sup>19</sup>, defterdarlık ve Maliye Bakanlığı kademeli olarak yetkilidir.

### 2.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü

Vergi uyuşmazlıklarında idari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkelrei çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir.<sup>20</sup> Uyuşmazlığın bu yöntemlerle çözümlenmesi, kanunun çekişmesiz bir şekilde ve yargı yolunun gerektirdiği uğraşlar içine girmeden, (uyuşmazlık ile ilgili olarak tarafların tespitlerinin ortaya konması sonucu yapılması gerekenin anlaşılması) ödenmesi gereken bir vergi veya cezanın bulunması halinde ise bunun taraflar bakımından uygun şekilde ödenmesinin sağlanmasıdır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümlenmeyip yargı yoluna gidilmesi halinde uyuşmazlık, onarılması imkansız sonuçlar yaratabilir. Çünkü yargı aşamasındaki çözümler birkaç yönden iz bırakır. Örneğin haksız yere yapılan bir tarhiyat çeşitli nedenlerle vergi mahkemesi aşamasında bozulmazsa, Danıştay'da da yürütmenin durdurulması kararı verilmemişse, verginin tahsili için haciz yoluyla satılan menkul ve gayrimenkullerin daha sonra Danıştay'da yükümlünün lehine karar verilmesi halinde

<sup>19</sup>Tarha Yetkili Vergi Dairesi: İşyeri veya ikametgah adresleri itibariyle yükümlülerin bağlı oldukları vergi dairesidir.

<sup>20</sup>ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, a.g.e., 169.

aynen geri alınması mümkün olmamaktadır. İade edilen bedel el konan değerleri karşılamamaktadır.

Diğer bir iz ise yükümlülerin yargı nedeniyle karşılaştıkları (karakola ve ceza mahkemesine gitme gibi) psikolojik sorunlardır.<sup>21</sup>

İdari çözüm yolu, günümüz koşullarında uzun süren yargısal çözüme göre uyumsuzluğu kısa sürede sonuçlandırarak, yükümlülerin idare ile ilişkilerinin bir an önce normal hale gelmesini, yükümlülerdeki endişenin kalkmasını sağladığından vergi kanunlarına karşı meydana gelen reaksiyonların düzelmesini sağlar.

Vergi uyumsuzluklarının idari yolla çözümü vergi idaresi bakımından iş yükünün süratle azalmasını sağlarken, tahsili gereken vergi ve cezanın süratle toplanmasını mümkün kılar. Yükümlüler bakımından da uğraşılması gereken konu olmaktan çıkan uyumsuzluk ödenmesi gereken bir tutarın bulunması halinde, bunun mümkün olan en düşük miktarda ödenmesi sonucu bir çıkar elde etme, yüksek gecikme zammı veya faiz ödemekten kurtulma imkanı verir. Her iki taraf bakımından da yargı yolunun masraflarından kurtulma söz konusudur.

## 2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü ve Vergi Yargısı

### 2.2.1. Vergi Yargısı ve Organları

Vergi yargısının adli yargının içinde mi, idari yargının bir bölümü mü olduğu ya da bağımsız bir yargı kolunu mu oluşturduğu tartışmalıdır. Vergi konularının uygulanmasının genel vergi hukuku bilgisi yanında maliye, iktisat, işletme, muhasebe konularında geniş bilgi ve ihtisaslaşma gerektirmesi, iktisadi, sosyal, teknik olay durumların sürekli değişmesine bağlı olarak vergileme ile ilgili düzenlemelerin değişmesine ayak uydurabilecek esnekliğin bulunması için vergi yargısının ayrı organ olarak kurulması gerektiği maliyeciler tarafından ileri sürülmektedir.<sup>22</sup>

<sup>21</sup>Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler", (7-10 Ekim 1991), ,Gelirler Genel Müdürlüğüne, Marmariste Düzenlenen bir Toplantıda Sunulan Tebliğ, (Marmaris: Ünal Ofset Matbaacılık San. Ltd. Şti., 1991), s. 134-135.

<sup>22</sup>Mehmet TOSUNER ve Ülkü ÖZCAN, **Türk Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, (İzmir: Akli Selim Matbaası, 1989), s. 7.

Türkiye’de vergi yargısı idari yargının içinde yer almaktadır. İdari yargı alanında 1982 yılında çıkarılan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenleme yapılmıştır. Vergi uyuşmazlıkları bu son değişikliklerle iki derecede çözümlenecektir. Kural olarak uyuşmazlıklara birinci derecede vergi mahkemeleri bakacaktır. Bunların kararları da itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerinde ve temyiz yoluyla Danıştay’da denetlenecektir.<sup>23</sup> Vergisel alanda getirilen en önemli değişiklik vergi uyuşmazlıklarının bağımsız yargı organlarınca çözümlenmesi yoluna gidilmesi olmuştur. Böylece yargılama Maliye Bakanlığının denetiminden çıkarılmış ve hukuki bir yapıya kavuşturulmuştur.<sup>24</sup>

Vergi uyuşmazlıklarında ilk başvuru mercii vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri vergi ve cezalar ve bunların tahsili ile ilgili davalar ile takdir komisyonu kararları ve yetkililerin götürü (basit) usulde sınıf ve derece tesbiti ve düzeltme ile ilgili uyuşmazlıklarda yetkili olan mercidir. Belirli miktarları aşmayan tarhiyat ve bunların tahsiline ilişkin davalarda götürü sınıf ve derecelere itirazlar tek hakimle çözümlenebilir. Tek hakimle verilen kararlar Bölge İdare Mahkemelerine yapılacak itirazlarla kesin sonuca bağlanır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümünde yetki bakımından düzenleme, Vergi Usul Kanunu’nun 377. maddesiyle yapılmış olup tadilat ve takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlarla karşı Hazine adına vergi dairesi de, yükümlüleri gibi, vergi mahkemesinde dava açabilir. Ancak Danıştay’da temyize başvuru konusunda Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu yetki defterdarlıklara devredilebilir ve vergi daireleri temyiz için muvafakat olmak durumundadır.

### 2.2.2 Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Vergi uyuşmazlıklarının yükümlü ile vergi idaresi arasında karşılıklı diyalog içerisinde çözümlenememesi halinde veya, vergi sistemimizde olduğu gibi, idari çözüm yoluna hiç başvurulmaksızın nihai çözümün sağlanması amacıyla yargısal çözüm yoluna

<sup>23</sup>Şükrü KIZILOĞLU, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, (Ankara: 1991), s. 3665-3666.

<sup>24</sup>Yalçın KÖKEY, “2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, S. 16, (Aralık 1982), s. 41.

gidilebilir. Ancak daha önce de değinildiği gibi yargısal çözüm yolu nihai çözüm sağlasa da uyuşmazlığın her iki tarafı bakımından da olumsuz etkileri olan ve Türkiye koşullarında nisbeden uzun olan yoldur.

Bir başka açıdan yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle, hukuk devleti ilkesi gereği, vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktadır.<sup>25</sup>

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümü vergi uyuşmazlığına taraf olanların vergi davası açması şeklinde olur. Vergi davası için öncelikle tarhedilmiş bir vergi veya kesilmiş bir cezanın bulunması gerekir. Ancak yükümlüler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarhedilen vergilere karşı dava açamazlar (V.U.K. md. 378). Vergi hataları ve ihtirazi kayıtla (çekinceli olarak) verilen beyannameler<sup>26</sup> için dava açma hakkı saklıdır.

Vergi davasının hukuki niteliği doktrinde ve uygulamada tartışmalı bir konudur.<sup>27</sup> Vergi davasının konusunun para ile ölçülebilmesi ve dava ile ilgili karar verilirken verilen kararda, yapılması gereken tarhiyatın da belirlenmiş olması nedeniyle, vergi davasının tam yargı davası olduğu bazı yazarlarca savunulmaktadır. Danıştay'ın vergi davasının tam yargı davası olduğu yönünde kararları vardır.<sup>28</sup>

Vergi davasında vergi mahkemelerinin yargı yetkisi, işlem üzerindeki hatanın varlığının tesbiti ile sınırlı olmayıp, iptali mümkün kılabilen her türlü hukuka aykırılığın re'sen araştırılmasını kapsar.<sup>29</sup>

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yolu nihai çözüm sağlayan etkili bir yol olmakla beraber, uyuşmazlığın yargıda kesin hüküm haline gelmesine kadar zorlu bir yol katetmek gerekmektedir. Vergi borçlusu ile idare arasında çekişmenin zaman ve maddi

<sup>25</sup>TOSUNER ve ÖZCAN, a.g.e., s. 4.

<sup>26</sup>İhtirazi Kayıtlı Beyan: Yükümlülerin verdikleri beyannamelere karşı dava açma hakkını saklı tutabilmek için, beyannamelerini çekince kaydı koyarak vermeleridir.

<sup>27</sup>TOSUNER ve ÖZCAN, a.g.e., s. 47.

<sup>28</sup>TOSUNER ve ÖZCAN, a.g.e., s. 49.

<sup>29</sup>Cevat KOÇ, "Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 107, (İstanbul 1990), s. 61.



kayıplara yol açması dışında idare ile yükümlü arasındaki güvenin sarsılması da söz konusu olabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çekişmesiz olarak, yargıya gitmeden çözülmesi iki taraf bakımından da yararlıdır.

Bir başka görüşle uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümlenmesi süreci bir yandan vergilendirme işlemlerinin maddi, hukuki ve şekli yönden kanuniliği bir yandan da işlemlerin mali ve ekonomik gelişmeler sonucunda ortaya çıkmış olan vergi hukuku alanında esasen karmaşık ve ayrıntılı bir mahiyet taşıyan vergi kanunlarındaki tereddütlü hususları yargı içtihatları yoluyla çözümlenmek, kanun hükümlerini açıklığa kavuşturmak ve vergi kanunlarının hukuki ve bilimsel bir anlayışa göre uygulanmasına ışık tutmak ve yol göstermek (hukuki içtihat sağlamak suretiyle, genellikle karmaşık ve ayrıntılı nitelik taşıyan vergi kanunlarının boşluklarını doldurmak) görevi görür.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup>TOSUNER ve ÖZCAN, a.g.e., s. 13.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

#### 1. İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENEBİLECEK VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

##### 1.1. Vergi Hatalarından Kaynaklanan Vergi Uyuşmazlıklarının, Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözülmesi

###### 1.1.1. Düzeltmenin Vergi Sisteminde Yer Alması ve Kapsamı

Vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesi vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesine göre; "Vergi hatası, vergiye mütealik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."

Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118'nci maddelerinde vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikili ayrıma tabi tutulmuştur. Kanun, 119-126'ncı maddelerinde hataların ortaya nasıl çıkarılacağını, düzeltme türleri ve yollarını, üst mercilere şikayet başvurusunun düzenlemekte, vergi sistemimize değişik bir çözüm biçimi eklemektedir. Öngörülen değişik usul ve çözüm mükellef ile vergi dairesinin karşılıklı haklarının kısa sürede ve kolayca gerçekleşmesi gereğine yöneliktir.

Vergi hukuku açısından vergi işlemlerinde hata ve düzeltme, vergi alacağının kalkması nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Başka bir yönü ile de konu vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri niteliğini taşımaktadır. Vergilendirme işlemlerinin idari denetim ile düzeltilmesini sağladığı ölçüde hataların giderilmesi, idari aşamada uyuşmazlıkların çözülmesini sağlamakta, bunun ötesinde ise, uyuşmazlığın idari aşamadan yargı alanına geçmesinde de bir köprü oluşturmaktadır.

Vergi daireleri tarafından bir verginin matrahını tespit etme, tahakkuk ve tahsiline

kadar yapılan işlemler sırasında çeşitli hataların yapılması her zaman mümkündür. Yine vergi ile ilgili işlemlerde mükellefler tarafından da bir yanlışlık yapılmış olabilir. Bu yüzden vergi hatalarının düzeltilmesini sağlamak amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na bazı hükümler konulmuştur.

Vergi Usul Kanunu 116 ile 126'ncı maddeleri arasında düzeltme yolunu ve bu sürecin konusu olan vergi hatalarını hükme bağlamış bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesine göre "Vergi hatası, vergiye mütealik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi hatası "haksız yere", "fazla" veya "eksik" vergi alınması sonucunu doğuran yanlış bir işlemdir.

Vergi hatası için bu genel tanımlama yapıldıktan sonra Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118. maddelerinde, sırasıyla "Hesap hataları" ve "vergilendirme hataları" başlıkları altında, bu kategorilere giren hatalar tek tek sayılmak suretiyle açıklanmıştır. Yine aynı kanunun 375. maddesi ile de, vergi cezalarında yapılan hataların da, vergi hataları için belli edilen usul ve koşullara göre düzeltilebileceği hükme bağlanmıştır.

Tanım gereği hata, vergi tarh işleminde olabileceği gibi, tahsil işleminde de bulunabilir. Tarh işleminde hata, verginin eksik ya da fazla istenmesi, tahsil işleminde ise eksik ya da fazla alınması suretiyle gerçekleşebilir.

Hatalı tarh ve tahsil işlemi, vergi borçlusu lehine olduğu kadar, vergi alacaklısı lehine de yapılmış olabilir. Buna göre, vergi kanunları karşısında haksızlığa uğramış taraf değişmekte, dolayısıyla hatanın onun lehine düzeltilmesi söz konusu olmaktadır. Hatalı tarh ve tahakkukta işlem düzeltilir, fazla tarhiyat terkin edilir. Hatalı tahsilde ise fazla alınmış vergi red ve iade edilir.

### **1.1.2. Düzeltme Konusu Olan Vergi Hataları**

#### **1.1.2.1. Hesap Hataları**

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde, üçlü bir sınıflamaya tabi tutulan hesap hatalarını, verginin miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıkları şeklinde tanımlayabiliriz. Bu hatalar beyannamelerdeki toplama veya mahsup yanlışlıkları şeklindeki basit aritmetik yanlışlıklar olabileceği gibi, vergilendirme işlemleriyle ilgili olup

vergi dairesince hazırlanan belgelerde de yapılmış olabilir. Hesap hataları maddede tahdidi olarak sayılmış olup, bunlar dışında kalan yanlışlıkların re'sen düzeltilmesi ya da düzeltilmelerinin istenmesi kanuna aykırı düşer.<sup>31</sup> Hesap hatalarınının 118. madde de düzenlenen vergilendirme hatalarına göre, daha kolay anlaşılabilme, ortaya konulabilme, dolayısıyla hata kavramına dahakolay sokulabilme gibi bir özelliğinin bulunduğu söylenebilir. Özellikle yükümlülük ve vergi konusuna ilişkin oldukları ölçüde, vergilendirme hatalarına ilişkin savlarının hukuki uyumsuzluk konusu addedilmesi daha kolay görünmektedir; çünkü bunlar daha ziyade vergilendirme işleminin özüne ilişkin olmaktadır.<sup>32</sup>

Kanunda yer alış biçimi itibariyle, hesap hataları; matrahta hata, vergi miktarında hata ve mükerrer vergilendirme olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur.

#### 1.1.2.1.1. Matrah Hataları

Matrah hataları, vergilendirme ile ilgili belgelerde, matraha ilişkin olarak yapılan maddi hatalardır.

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin birinci bendinde yer alan tanımlamaya göre matrah hataları "vergilendirme ile ilgili beyanname, tekalif cetveli<sup>33</sup> ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır".

Matrah hatalarını Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesine göre yükümlülük, muafiyet, istisna ve konuda yapılabilecek hataların matrah miktarını da etkilemesi suretiyle doğabilecek hatalardan ve hukuki uyumsuzluğa konu olabilecek yanlışlıklardan ayırdetmek gerekir. Matrah hataları tarh işleminde kayıt, yazma ve hesaplama tekniklerindeki yanlışlıklardan doğan hatalardan olmasına karşılık, 118. madde de düzenlenen vergilendirme hataları yükümlülüğün özüne ilişkin yanlışlıklardır. Örneğin bir kimse

<sup>31</sup>Kemal BERKEM ve Arkadaşları, "Vergi Usul Kanunu ve Tatbiki", T.C. Vergi Külliyesi, (Cilt:1, Ankara: Ak Büro Neşriyat Yayını, 1966), s. 34.

<sup>32</sup>Ahmet KUMRULU, Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme, Doktora Tezi, (Yayınlanmamış), Ankara:1979), s. 43.

<sup>33</sup>1446 Sayılı Kanunun 3. maddesiyle, V.U.K.'nun "Tahrir usulü" ile ilgili hükümleri 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından, vergi sistemimizde tekalif cetveli ile vergileme kalmamıştır. Bir vergi ya tahakkuk fişi ya da ihbarname ile tahakkuk ettirilmektedir.

yükümlü olmadığını düşünerek hiç beyanname vermemiş, beyanname verip matrahı sıfır olarak göstermiş ya da vergi konusuna girmediğini düşünerek bir gelir unsurunu beyannamede göstermemiş olabilir. Vergilendirmenin özüne ilişkin bu konular dolayısıyla çıkacak uyuşmazlık Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesi kapsamı dışında kalacaktır. Bunlar, koşulları varsa aynı kanunun 118. maddesine göre vergilendirme hatası ya da hukuki uyuşmazlık oluşturacak ve duruma göre ikmalen veya re'sen tarhiyat ile cezai sorumluluğu gerektirebilecektir.

Matrah hataları mükellefler ya da idare tarafından gerek tarh işlemi öncesinde gerekse tarh işlemi sırasında yapılan yanlışlıklardan olabilmektedir.

Dikkat edilmesi gereken husus, matrah hatası sebebiyle düzeltme yapılabilmesi için, hatanın bir değerlendirme hatası niteliğinde olmaması veya bu şekilde, mütalasının mümkün bulunmaması gerektiğidir.

Matrah hataları ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir başka nokta da; mükelleflere tanınan bazı seçimlik hakların kullanılması konusudur. Belli vergi işlemleriyle ilgili bazı konularda mükelleflere seçimlik haklar tanınmıştır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesindeki gayrimenkul sermaye iratlarında giderlerin gerçek ya da götürü usulde saptanması mükelleflere tanınan seçimlik haklardandır. Mükelleflere böyle bir olanağın tanındığı durumlarda, hakkını belli bir şekilde kullanmış olan mükelleflerin, sonradan, matrahta hata savıyla düzeltme isteyip istemeyecekleri konusu gündeme gelmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 99 seri no'lu Genel Tebliğinde “..... ihtiyarilik hakkının yanlış kullanılması, vergi hatalarında metod değildir” hükmü yer almıştır. Dolayısıyla yapılması mükellefin ihtiyarına bırakılan hususlarda, mükellefin tercihini kendi aleyhine kullanması ve sonradan bu konuda düzeltme istemesi mümkün değildir.

#### **1.1.2.1.2. Vergi Miktarında Hata**

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin ikinci bendinde, vergi miktarındaki hatalar; vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda verginin eksik veya yanlış hesaplanmış ya da gösterilmiş olmasından doğan hatalar olarak belirtilmiştir.

Örneğin;

- Beyanname kabulü sırasında, gelir vergisi ya da veraset intikal vergisi yönünden, artan oranlı vergi tarifesinin yanlış uygulanması,
- Ücret geliri elde edenlerin, aylık ücretine, yıl içinde bir üst dilimin uygulanması gerektiği halde, sürekli tarifedeki ilk oranın uygulanması,
- Kesinti (tevkif) suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması,
- Ücretlerde S.S.K. primi düşülmeden, gelir vergisinin hesaplanmış olması, gibi durumlar,<sup>34</sup> vergi miktarının eksik veya yanlış hesaplanmasına neden olan hatalardır.

#### 1.1.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde yer alan hesap hatalarının üçüncüsü, mükerrer vergilendirme. Kanunda, mükerrer vergilendirme; "Aynı vergi kanununun uygulanmasında, belli bir vergilendirme dönemi için ayrı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da görüldüğü gibi, mükerrer verginin unsurları, aynı vergilendirme döneminde, aynı matrahtan, aynı verginin alınmasıdır. Bu unsurlardan birinin farklı olması halinde, mükerrer vergilendirmeden söz edilemez.

Verginin mükerrer olmasına; işyerini başka bir vergi dairesinin görev alanı içerisine nakledip, bunu önceki vergi dairesine bildirmeyen mükellef adına, bir beyan ettiği matrah üzerinden tahakkuk fişi ile diğeri de, daha önce bağlı olduğu vergi dairesince, re'sen tarh yolu ile vergi salınması, örnek olarak gösterilebilir.

#### 1.1.2.2. Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde düzenlenen vergilendirme hataları, "mükellefin belli edilmesi bakımından yapılan yanlışlıklar" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu

<sup>34</sup>Şükrü KIZILOĞLU, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, (Ankara: Savaş Yayınları, 1992), s. 1056.

hatalar, hesap hatalarına göre vergilendirme işleminin özü ile daha yakından ilişkilidir; mükellefiyet, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet, istisna, vergilendirme dönemiyle ilgili olabilen hatalardır.

Bu hatalar genellikle vergi dairelerince yapılan yanlış değerlendirme ve işlemlerden doğmaktadır. Ancak, ender de olsa mükelleflerin bu yanlışlıklara yol açmaları olasılığı bulunabilir. Kendisini, mükellef sanan, istisna ve muafiyet kapsamına girmediğini düşünen kişinin yanlış beyanı üzerine vergi tarh ve tahsil edilmiş olabilir. Bu takdirde düzeltme yoluyla bu yanlışlıkların giderilmesini mükellef isteyebilecektir. Ancak, düzeltmenin yapılabilmesi için vergilendirme hatalarıyla ilgili uyuşmazlıkların, hukuki uyuşmazlık kapsamında olmaması gerekmektedir.

V.U.K.'nda düzenlendiği şekliyle, vergilendirme hatalarını mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört grupta inceleyeceğiz.

#### 1.1.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

V.U.K.'nun 118'nci maddesinin birinci bendine göre mükellefin kendisinde hata, "Bir verginin, asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım, maddenin diğer üç bendiyle birlikte incelendiğinde, söz konusu hata türünün vergiyi doğuran olay, verginin konusu, istisna ve muafiyet gibi unsurlar bakımından sakat olmayan bir vergilendirme işleminde, yalnızca mükellefin, vergi borçlusunun yanlış seçilmesi ya da saptanması anlamını taşıdığı görülür.

Mükellefin kendisinde yapılan hata ile V.U.K.'nun 118'nci maddesinin ikinci bendinde yer alan mükellefiyette hata kavramlarını birbirine karıştırmak gerekir. Bir vergilendirme işleminde, vergiyi doğuran olayla dolaylı ya da dolaysız hiçbir ilgisi bulunmayan kişiden vergi istenmesi veya alınması mükellefin kendisinde hatayı; buna karşılık, vergiyi doğuran olay ve konu ile az ya da çok ilişkisi olmakla birlikte kanuna göre mükellef sayılmayan kişiden vergi alınması mükellefiyette hatayı oluşturur. Ancak verilen bu ölçütünde çok kesin olmadığını belirtmek gerekir.<sup>35</sup>

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesine birkaç örnek verilebilir. Başkası tarafından işletilen bir işyeri için mükellef sayılan kişi hakkında re'sen

<sup>35</sup>KUMRULU, a.g.e., s.98.

takdire gitmek, hata olacaktır. Ayrıca beyana tabi işe ait vergi borcunun aile reisinden istenmeside 118'nci maddenin birinci bendi kapsamına girer.

#### 1.1.2.2.2. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Her verginin uygulama alanı, mevzuu ve mükellef itibariyle kendi kanununda belli edilir. Ayrıca, verginin uygulama alanının belirlenmesinden sonra da, bir kısım mükellef veya mevzular, şahıs yahut mevzu itibariyle ihdas edilen muafiyet ve istisnalarla vergi dışı bırakılır.

Verginin uygulama alanı dışında kalan kimselerden olduğu gibi, şahsa bağlı bir muafiyetten yararlananlardan da vergi istenemez.

Mükellefiyette hatadan bahsedebilmek için, mükellefin vergiye tabi olmadığı veya vergiden muaf olduğunun açık şekilde belli olması gerekir. Aksi halde, yani vergiye tabi olma veya muafiyet durumunun, tartışmaya müsait olduğu durumlarda, vergi hatasının varlığı kabul edilemez.

Kooperatifler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin 16'ncı bendindeki şartları haiz olduğu takdirde, Kurumlar Vergisinden muafırlar.

Bir kooperatif adına, anılan maddedeki şartları haiz olmadığı iddiası ile Kurumlar Vergisi tarhiyatı yapılmışsa, uyuşmazlığın normal olarak bilinen anlamdaki vergi davası çerçevesinde karara bağlanması gerekir. Aksi takdirde muafiyet şartlarının mevcut olup olmadığı hususu, düzeltme talebinin reddi üzerine açılacak davada değerlendirme konusu dışında bırakılabilir.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesinde, telif kazançları için gelir vergisi istisnası öngörülmüştür. Bununla ilgili olarak, örneğin eserin belli bir değerlendiriliş şekli itibariyle istisnasının geçerli olmaktan çıktığı gerekçesiyle tarhiyat yapıldığında, durumun düzeltme hükümleri dahilinde islahı imkanı olamaz. Bu husustaki iddiaların, uyuşmazlık süresinde, vergi yargı organlarına intikal ettirilmek suretiyle, hukuki ihtilafla ilgili gerekçeler olarak ileri sürülmesi gerekir.



### 1.1.2.2.3. Verginin Konusunda Hata

Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirme hatalarına ilişkin 118'nci maddesinde üçüncü bendi konuda hatayı, "Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Mükellefiyette hatayı düzenleyen bentte olduğu gibi, bu bentte de hata için "açık olma" koşulu getirilmektedir. Fakat ikinci bentten farklı olarak, konu açısından hatalı işlemde yapılan yanlışlık, mükellefin kişiliği ile ilgili değildir. Hata, vergilendirilecek ekonomik unsur bakımından söz konusudur.

Verginin konusundaki hata dolayısıyla düzeltme yapılabilmesi için mükellefiyette olduğu gibi, vergi konusuna girmeme veya vergiden istisna durumunun açık olması, maddi şartlar ya da hukuki durum yönünden yoruma dayalı olmaması gerekir.

Borç para verme işleminin bir defa yapılması halinde, elde edilen gelir menkul sermaye iradidir. Birden fazla defa yapıldığı takdirde ise, ticari faaliyet sayılır ve gelir vergisinden başka, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi alınır. Borç para verme işlemi bir defa yapılmış olmasına rağmen, elde edilen faiz üzerinden, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tarh edilmiş ise, vergi hatası vardır. Düzeltme yapılır.

Vergi konusunda meydana gelen hatayı iki ana başlık altında toplamak mümkündür.

- Vergi kanunları ile bilerek verginin konusuna alınmayan ya da verginin konusuna girip girmediği açık olarak belli olmayan ve dolayısıyla henüz sonuca kavuşturulmamış işlem ve olayların vergilendirilmesi,
- Verginin konusuna girmekle birlikte, vergiden istisna tutulan gelir kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dahil edilmesi durumunda, verginin konusunda hata yapılması söz konusu olacaktır.

### 1.1.2.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118'nci maddesinin dördüncü bendinde, vergilendirme hatalarının son türü olarak vergilendirme veya muafiyet döneminde hatayı hükme

bağlamaktadır. Kanuna göre, bu hata türü, “Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergilendirme döneminde vergi tarhına esas olmak üzere kanunla saptanan dönemlerdir. Vergi bu dönem için tarh ve tahsil edilir. Gelir ve kurumlar vergilerinde geçmiş takvim yılı vergilendirme dönemi olarak kabul edilir. Özellikle hesap dönemi ile takvim yılının farklı olduğu durumlarda vergilendirme durumu ile ilgili yanlışlıklar da doğabilir. Basit usulde vergilendirmede de aynı hata ile karşılaşılması olasıdır. Yıl içinde basit usule girme ya da bundan çıkma, yıl içindeki değişikliklerin bütçe yılı ya da takvim yılı bakımından uygulanması, bu konuda hataların ortaya çıkmasını kolaylaştırır. Örneğin; basit usule tabi olmanın koşullarını yıl içinde kaybedenlerin ertesi takvim yılı başından itibaren değil de, bu durumun meydana geldiği takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istenmesi, vergilendirme döneminde yapılan bir hatadır.

Muafiyet döneminin tayininde yapılan hata nedeniyle fazla veya eksik alınan vergiler de vergilendirme hatası olarak düzeltme kapsamına girer. Kıst dönem faaliyette bulunan mükellefin, ilgili yıl matrahının bir tam yıl esas alınmak suretiyle takdim edilmesi ve bu matrah üzerinden tarhiyat yapılması ya da gayrimenkul sermaye iradında, peşin tahsil edilen kira gelirin, ait olduğu yılda değil de, tahsil edildiği yılda vergilendirilmesi, vergilendirme döneminde yapılan diğer hatalara örnek gösterilebilir.

### **1.1.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Bu Hataları Düzeltmeye Yetkili Organlar**

#### **1.1.3.1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması**

Vergilendirme ile ilgili işlemlerden doğan hatalar nedeniyle, mükelleflerle idare arasında çeşitli uyuşmazlıkların ortaya çıkabileceği kuşkusuzdur. V.U.K.’nun 119’ncu maddesi, bu uyuşmazlıklara neden olabilen hataların ortaya çıkartılma biçimini, beş bent halinde düzenlemiştir.

Madde hükmüne göre, vergi hataları, aşağıdaki yollardan biri ile ortaya çıkartılabilir.

1. Vergilendirme işlemi ile ilgili memurun hatayı bulması ya da görmesi ile;

2. Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi ile;
3. Hatanın teftiş sırasında ortaya çıkarılması ile;
4. Hatanın vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılması ile;
5. Mükellefin başvurusu ile.

### 1.1.3.2. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Organlar

V.U.K.'nun 120'nci maddesi hükmü uyarınca, vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir.

Vergi hatalarını düzeltme yetkisi, münhasıran vergi dairesi müdürlerince verilmiştir. Bilindiği gibi, vergi daireleri, bağımsız ve bağımlı vergi daireleri olmak üzere iki tiptir. Bağımsız vergi dairelerinde ise, mal müdürlerine aittir. Dolayısıyla malmüdürlüklerinde düzeltme yetkisi, malmüdürüne ait olmaktadır.

Düzeltilme yetkisi, doğrudan doğruya vergi dairesi müdürlerine verilmiş olduğundan, başkasına devredilemez. Ancak, vergi dairesi müdürüne, müdür yardımcısının vekalet etmesi halinde, vekalet eden kişinin düzeltme yetkisine sahip olacağı kuşkusuzdur. Vergi hatalarının düzeltilmesi için hatanın tutarı yönünden herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.<sup>36</sup>

Vergi dairelerinin dışında saymanlıklar tarafından yapılacak işlemler sırasında da, (örneğin, istihkakların ödenmesinde olduğu gibi) vergi hatalarının meydana gelebileceği şüphesizdir. Bu tür vergi hatalarının söz konusu olduğu durumlarda, gerekli işlem saymanlıkça tekemmül ettirilmekle beraber, düzeltme fişinin imza ve onayı işlemi; saymanlığın bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğünce yerine getirilmektedir. Diğer bir deyişle, saymanlık işlemleri sırasında meydana gelen vergi hatalarındaki düzeltme yetkisi de, mahallin vergi dairesi müdürüne ait olmaktadır. Ancak, gerekli red ve iadeler ise saymanlıklar tarafından yapılacaktır. Saymanlıklar tevkif ettikleri vergileri ilgili vergi dairesine yatırmış ise, reddiyatta bu vergi dairesine yapılacaktır.<sup>37</sup>

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, vergi dairesine yaptıkları düzeltme talebi reddolunanlar, V.U.K.'nun 124'ncü maddesi uyarınca, şikayet yolu ile

<sup>36</sup>Maliye Bakanlığı, Genel Yazı, 27.08.1980 Tarih ve Sayı: 2362915.

<sup>37</sup>Maliye Bakanlığı, Mukteza, 04.08.1984 Tarih ve Sayı: GEL. V.U.K. 2476470-06/28.

Maliye Bakanlığı'na başvurabilmektedirler. Bu durumda, düzeltmeye yetkili organ, Maliye Bakanlığı olmakta, ancak düzeltme işlemleri vergi dairesince yapılmaktadır.

#### **1.1.4. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları**

##### **1.1.4.1. Re'sen Düzeltme**

V.U.K.'nın 121'nci maddesi ile, vergi idaresince tereddüt edilmeyecek derecede açık ve kesin vergi hatalarının, mükellefin herhangi bir başvurusu olmasa dahi, re'sen düzeltilmesine olanak sağlanmıştır.

Bu düzenlemenin tabii bir sonucu olarak, vergi hatasının, üst makamlarca tespit edilmiş olması ya da vergi incelemesi ve teftiş neticesinde bulunmuş olması şartları aranmaksızın düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir.

Re'sen düzeltme işlemi, mükellefin lehine veya aleyhine olabilecektir.

Re'sen düzeltme işleminin mükellefin lehine olması halinde, yeni bir vergi tarhiyatı olmayacağından, mükellefe düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilir. Hatalı tarhiyatın dayanağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısım için geçerliliğini korur.

Mükellef lehine yapılan düzeltme sonucu, mükellefin geri alacağı bir paranın bulunması halinde, mükellefin, kendisine düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunması gerekir. Aksi halde parayı geri alma hakkı kaybolur (V.U.K. Md.120).

Düzeltilmenin, mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, ek ya da yeni verginin, ihbarname ile mükellefe tebliği zorunludur. Düzeltme konusu tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi ya da ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmez.

##### **1.1.4.2. Başvuru İle Düzeltme**

###### **1.1.4.2.1. Düzeltme Talebi ve Şekli**

Vergi Usul Kanunu'nun 122'nci maddesi uyarınca mükellefler, vergi işlemlerindeki

hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Düzeltme dilekçeleri posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir.

Düzeltme talep dilekçesindeki şekil noksanlığı düzeltme talebini geçersiz kılmaz.

#### 1.1.4.2.2. Düzeltme Talebinde Süre

Biçimsel yönden belirli bir özellik aramayan düzeltme dilekçelerinin, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde verilmesi mümkündür. Düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra, düzeltme isteminde bulunan mükellefin, bu talebi yerine getirilmez.<sup>38</sup>

Bu konuda Danıştay'a intikal eden uyuşmazlıkla ilgili bir olayda; "Mükellefin müracaatı vergi hatalarının meydana çıkarılması yollarından biri olduğuna ve vergilendirme hatası idarece mükellefin müracaatı tarihinde öğrenildiğine göre düzeltme ancak bu tarihten sonra yapılabileceğinden, beş yıllık zamanaşımı süresi mükellefin idareye müracaatı tarihinden itibaren başlar" şeklinde karar verilmiştir.<sup>39</sup>

#### 1.1.4.2.3. Düzeltmenin İsteneceği Mercii

Mükellefler düzeltme talebini, bağlı olduğu vergi dairesinden isterler. Ancak stopaj suretiyle vergi ödeyenler, düzeltmeyi, kesilen vergilerin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden isterler.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler, yaptıkları kesintiler için beyanname vermezler (G.V.K. Md. 100). Kesinti bunlar tarafından yapıldığında, düzeltmenin istihkak sahibinin, diğer gelirler dolayısıyla bağlı olduğu bir vergi dairesi yoksa, ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesinden istenmesi gerekir.

Ancak genel bütçeye dahil idare ve müesseseler, saymanlıklarınca inşaat istihkaklarından kesilen vergilerdeki hata, vergi hatası niteliğinde sayılmamakta ve aynı saymanlıklarca, genellikle ileriki istihkakların ödenmesi sırasında düzeltilmektedir.

<sup>38</sup>Maliye Bakanlığı, Mukteza, 30.07.1984 Tarih ve Sayı: 1-24424-126-119.

<sup>39</sup>Danıştay 4.D., 17.01.1978 T. ve E.1977/2974, K. 1978/79.

#### 1.1.4.2.4. Düzeltme Talebinde Bulunmaya Yetkili Olanlar

V.U.K.'nin 122'nci maddesinde, vergi hatalarının düzeltilmesini isteyebilme hakkı mükellefe tanınmıştır.

Talep hakkı yalnızca mükelleflere aittir.<sup>40</sup> Vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunmaları ve kendi adlarına düzeltme yapılması mümkün değildir.

Bilindiği gibi, vergi kanunlarının uygulanmasında, mükellef ve vergi sorumlusu tutulacak kişiler konusunda kesin belirlemeler yapılmış ve bu arada sözkonusu kişilerin hak ve yükümlülükleri ayrı ayrı hükme bağlanmıştır. Vergi mükellefi ile vergi sorumlusunu birbirinden ayıran temel özellik, amme alacağının tahsil kaynağı yönündedir.

Vergi kanunlarına göre, vergi sorumlusunun, vergilendirme işlemleri sırasında, gerek kendisinin ve gerekse idarenin hatalı vergilendirmelerinden dolayı zor durumda olan mükelleflerin hakkını araması yönünden herhangi bir sorumluluk ya da yetkisi bulunmamaktadır.

Örneğin hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinden fazla vergi kesildiğinde vergi tarifesinin yanlış uygulanmasından doğan bir vergi hatası yapılmış olur.

Ancak, düzeltmeyi, vergi kesintisi yapan işverenin değil, istihkak sahibi işçilerin istemesi gerekir. İade de doğrudan doğruya işçilere yapılır.

Bu konuda Danıştay'ın bir kararında;

“Tevkif suretiyle alınan vergiler, vergi sorumlusu tarafından beyan edildikten sonra; bunlar tarafından düzeltme yolu geri istenemez. Düzeltme talebinin bizzat geliri tevkifata tabi tutulmuş mükellefler tarafından yapılması gerekir” şeklinde açıklama yapılmıştır.<sup>41</sup> Maliye Bakanlığı'nın muktezalari da bu yöndedir.<sup>42</sup>

<sup>40</sup>Danıştay 13.D., 12.10.1978 T. ve E. 1978/2067, K-1978/2368.

<sup>41</sup>Danıştay 4.D., 27.01.1976 T. ve E. 1975/836, K.1976/157.

<sup>42</sup>Maliye Bakanlığı, Mukteza, 22.03.1988. T. ve 22144-544/19440.

Özellikli durumlar dışında, mükelleflerce, vergi dairesine şahsen başvurarak düzeltme talebinde bulunulması ve daha önce fazladan alınmış vergilerin kendilerine iade edilmesi gerekir.

Ancak, bu konuda ortaya çıkan sorunlar, Maliye Bakanlığı'nı özellikle bazı durumlar için yeni bir düzenleme yapmaya yönlendirmiştir. Bir genel yazı ile işverenlere belli koşullar dahilinde, ücretlerden kesilen vergilerin topluca iadesine olanak sağlanmıştır. Söz konusu genel yazının özeti aşağıdaki gibidir.

“Her mükellef adına ayrı ayrı düzeltme ve iade yapılması; vergi dairelerinin işlem sayısının artmasına ve zaman kaybına neden olmaktadır. Bu nedenle, vergi sorumlularının, kendilerinden fazla gelir vergisi kesintisi yapılan personelin ad, soyadları ve imzaları bulunan ve iadesi gereken vergi tutarını gösteren bir bordroyu ilgili vergi dairesine bir yazı ekinde vermeleri ve iade edilecek vergi konusunda, bir kişiyi mutemed tayin etmeleri durumunda, konuya ilişkin düzeltme taleplerinin kabulü ve düzeltme işlemlerinin; Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 125'nci maddesine göre toplu olarak yapılması uygun görülmüştür.”

### **1.1.5. Düzeltme Talebi Üzerine Yapılacak İşlemler**

#### **1.1.5.1. Düzeltmenin Yapılması Durumu**

Mükelleflerin, tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde ya da V.U.K.'nda yazılı zamanaşımı süreleri içinde yaptıkları düzeltme talepleri, vergi dairesi müdürü tarafından 60 gün içinde incelenip karara bağlanır. Düzeltme talebi haklı görülürse, vergi dairesi düzeltmeyi yapar ve bir düzeltme fişi ile mükellefe tebliğ eder. Düzeltme talebi kabul edilir ve mükellefe tebliğ edilirse, mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde ilgili saymanlığa başvurarak, fazla ödediği vergiyi geri isteyebilir. Aksi takdirde geri isteme hakkı düşer.(EK: 1)

Düzeltme yoluna başvurulması, tahakkuk etmiş verginin vergi idaresi tarafından istenmesine ve mükellef adına ödeme emri düzenlenmesine engel değildir. Düzeltme istemi ile ilgili olarak vergi dairesine yapılan başvuru verginin tahsil işlemini durdurmaz.

#### **1.1.5.2. Düzeltme Talebinin Reddedilmesi Durumu**

Mükellef tarafından yapılan düzeltme talebi, ilgili vergi dairesi tarafından incelenir.

Yapılan düzeltme isteminin uygun görülmemesi durumunda mükellefin düzeltme talebi vergi dairesince reddedilir.

Vergi dairesince düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda, mükellefin başvuracağı makam, düzeltme talebinin vergi dairesine verilme zamanına göre özellik gösterir. Başka bir deyişle, düzeltme talebinin vergi dairesine verilmiş tarihinin, vergi mahkemesine dava açma süresi içinde veya dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olmasına göre, düzeltme talebinin vergi dairesince reddedilmesi üzerine, başvurulacak makam da değişmektedir.

V.U.K.'nun 2686 Sayılı Kanununun 23'ncü maddesi ile değişmeden önceki 123'ncü maddesinde, itiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunanların bu isteklerinin reddolunması halinde, düzeltme talebinin itiraz dilekçesi yerine geçmesi kabul edilmiş, 124'ncü maddede ise itiraz süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunanların, isteklerinin reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvuracakları düzenlenmişti.

2576 Sayılı Kanunla vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihten sonra görevleri sona eren itiraz ve temyiz komisyonlarında uygulanacak yargılama usulüne ilişkin kurallar yerine aynı tarih itibarıyla 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerinin uygulanması sözkonusu olduğundan ilgili madde hükümlerinin değiştirilmesi gerekmiştir.

2686 Sayılı Kanununun 23'ncü maddesi ile itiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunanların, isteklerinin reddolunması halinde düzeltme talebinin itiraz dilekçesi yerine geçeceğine ilişkin 123'ncü maddede yer alan hükümler yürürlükten kaldırılmıştır. V.U.K.'nun 124'ncü maddesinde yer alan itiraz süresi "Vergi mahkemesinde dava açma süresi" olarak değiştirilmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'ncü maddesinde ilgililerin haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilecekleri, kanunun 11'nci maddesinde ise ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idari dava açma süresi içinde istenebileceğini belirtmiş ve anılan madde metinlerinde sözkonusu başvurulara ilişkin dava açma sürelerinin ne şekilde hesaplanabileceği açıklanmıştır.



İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'nci maddelerinin son fıkrasında yer alan "bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz" hükmü 18.06.1994 tarihinden geçerli olmak üzere 4001 Sayılı Kanun'un 5. ve 6'ncı maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

#### **1.1.5.2.1. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltilme Talebinde Bulunulması**

Vergi hatası, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda yapılmış olabilir. Yapılan tarhiyat, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Otuz günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. İhbarname ile mükellefe tebliğ edilen tarhiyatlara karşı dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması halinde dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması halinde dava açma süresinin durup durmayacağı konusunda V.U.K.'nda bir hüküm yoktur. Ancak, konuyla ilgili olarak İ.Y.U.K.'nun 11'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

"İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır."

İ.Y.U.K.'nun 11'nci maddesinin son fıkrasının 4001 Sayılı Kanununun 6'ncı maddesiyle değişmeden önceki şeklinde "Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz" hükmü yer almakta idi. Bu durum ise dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması halinde bu madde hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı konusunda duraksamalara yol açmaktaydı. Ancak bu madde hükmünün 4001 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesiyle yürürlükten kaldırılması ile bu aksamalar giderilmiş olmakta ve V.U.K.'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi işlemleri hakkında bu madde hükümlerinin uygulanacağı açık olarak ortaya çıkmaktadır. Keza yasa değişmeden önce verilen Danıştay kararları da bu madde hükümlerinin vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde de geçerli olacağı yönündedir.

Bu konuda bazı Danıştay kararları özetleri ise şu şekildedir.

“Vergi ve Ceza ihbarnamesinin tebliğinden başlayan dava açma süresi içinde vergi hatası bulunduğu iddiasıyla vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvuru dava açma süresini durdurur.”<sup>43</sup>

“Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine, mükellefin 2577 Sayılı Kanunun 11’nci maddesine göre süresi içinde vergi mahkemesinde dava açması gerekmektedir.”<sup>44</sup>

“İhbarname ile mükellefe tebliğ edilen vergi ve cezalarda vergi hatası bulunduğu takdirde, mükellefin otuz günlük dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması halinde dava açma süresi durur.”<sup>45</sup>

Vergi dairesinin altmış gün içinde cevap vermesi halinde dava açma süresi yazının tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Mükellefin kalan dava açma süresi içinde mahkemeye başvurması gerekir.

Vergi dairesinin altmış günlük süre içinde cevap vermemesi halinde dava açma süresi altmış günün bittiği tarihten itibaren işlemeye başlar. Mükellef dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunmakla dava açma süresini durdurduğu için, altmış günlük sürenin bitiminden itibaren kalan dava açma süresi içinde davanın açılması gerekir.

Düzeltilme talebinin reddinden sonra doğan dava açma süresinin son gününün çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde, mükellef çalışmaya ara vermenin bittiği tarihten itibaren yedi günlük ek dava açma süresinden yararlanarak dava açılabilir. Bilindiği gibi Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemeleri İ.Y.U.K.’nun 61.’nci maddesine göre her yıl Temmuz ayının yirmisinden Ağustos ayının yirmibirine kadar, Danıştay daireleri ise Danıştay Kanunu’nun 86’ncı maddesine göre her sene Temmuz ayının yirmisinden Eylül ayının altısına kadar çalışmaya ara verirler.

<sup>43</sup>Danıştay 4. D., 17.03.1986 T. ve E. 1984/1517, K.1986/1009.

<sup>44</sup>Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, 04.05.1987 T. ve E. 1987/11, k.1987/12.

<sup>45</sup>Danıştay 4.D., 30.04.1986 T. ve E. 1984/2035, K.1986/1758.

Dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurmakla birlikte, aynı süre içinde düzeltme yoluna başvurmakla birlikte, aynı süre içinde vergi mahkemesinde dava açılmışsa ve düzeltme talebi, dava sonuçlanmadan, talepte bulunanın isteği çerçevesinde kabul edilmişse, vergi mahkemesinde açılan davanın konusu kalmayacak ve bu nedenle ortadan kaldırılacaktır.

#### **1.1.5.2.2. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltilme Talebine Konu Olacak Vergi Hatasının Beyan Üzerine Tarhedilen Vergide Yapılmış Olması Durumu**

Dava açma süresi içinde düzeltme talebine konu olacak vergi hatasının beyan üzerine tarhedilen vergide yapılmış olması halinde durum bir yönüyle farklıdır. Buradaki özellik, beyan üzerine tarhedilen vergiye karşı düzeltme istemeden doğrudan doğruya dava açılıp açılmayacağı ile ilgilidir.

V.U.K.'nun 378'nci maddesinin ikinci fıkrasında mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden salınacak vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış ancak, vergi hataları ile ilgili durumun saklı olduğu belirtilmiştir.

Ancak, bu hükmün değerlendirilmesinde Danıştay kararları arasında görüş birliği olmadığı anlaşılmıştır.

Danıştay'ın bir kararında;

“Beyan edilen tarh olunan vergideki hataya karşı doğrudan dava açılabilir.”<sup>46</sup> denilirken, bir başka kararında da;

“Beyannameye ihtirazi kayıt konulmadıkça beyan olunan matrahlarla dayanılarak salınan vergilere karşı düzeltme isteminde bulunulmadan doğrudan dava açılmaz.”<sup>47</sup>

Ancak, Danıştay'ın ikinci görüşünün (üçüncü daire kararı) esas alınması gerekmekte olup, beyan üzerinden salınan vergilerdeki hata ile ilgili düzeltme isteklerinin,

<sup>46</sup>Danıştay 13.D., 13.06.1977 T. ve E. 1977/1282, K.1977/1915.

<sup>47</sup>Danıştay 3.D., 25.02.1987 T. ve E. 1986/1892, K. 1987/567.

dava açma süresi içinde de olsa, 5-b bölümünde açıklandığı üzere, İ.Y.U.K.'nun 10'ncu madde hükmü uyarınca değerlendirilmesi gerekmektedir.

### 1.1.5.2.3. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması

**a. Genel Olarak:** Vergi hatalarının düzeltilmesi için düzeltme zaman aşımı süresi içinde vergi dairesine başvurulabilir. Düzeltme zamanaşımı süresi V.U.K.'nun 126'ncı maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Vergi dairesinin düzeltme talebini reddetmesi halinde mükellefin başvuru hakkı 124'ncü maddede düzenlenmiştir. Vergi dairesinin dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme talebini reddetmesi halinde şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurulur.

**b. Şikayet Hakkının Kullanılması:** Şikayet yoluyla başvuru hakkını kullanmak için öncelikle düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi dairesine başvurarak düzeltme talebinde bulunmak gerekir. Vergi dairesinin düzeltme talebini reddetmesi halinde şikayet yoluna başvurulur.

İdari Yargılama Usulü Kanunundaki altmış günlük cevap süresi esas alınarak vergi dairesinin bu süre içinde cevap vermemesi halinde ilgililer şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler.

V.U.K.'nun 124'ncü maddesinde düzeltme talebinin reddi üzerine hangi süre içinde şikayet yoluna başvurulacağı konusunda bir hüküm yoktur. Şikayet hakkının zamanaşımı süresi içinde her zaman kullanılabilmesi öne sürülmekle beraber, şikayet dilekçesinin süre yönünden reddedilmesi için vergi dairesinin red cevabı üzerine altmış günlük süre içinde başvurmak gerekmektedir.<sup>48</sup>

**c. İdarenin Cevap Süresi:** İ.Y.U.K.'nun 11/1'nci maddesinde "ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur" hükmü yer almaktadır.

<sup>48</sup>Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Davaları*, s.203.

Vergi dairesinin dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme talebini reddetmesi halinde ilgililer şikayet yoluyla üst makam durumunda olan Maliye Bakanlığı'na başvurulabilir.

Yine İ.Y.U.K.'nun 11/2'nci maddesi hükmüne göre Maliye Bakanlığı'nın altmış gün içinde bir cevap vermesi gerekmekte olup, cevap veremediği takdirde istek reddilmiş sayılacaktır.

Maliye bakanlığı altmış günlük süre içerisinde şikayeti kabul ederse durumu ilgili vergi dairesine bildirir; hatalı işlem düzeltilir. Vergi dairesinin üst makam olan Maliye Bakanlığının kararına uyması gerekir.

Maliye Bakanlığı şikayeti reddederse ya da altmış günlük süre içinde cevap vermezse, düzeltme talebinde bulunan kişi, idari dava yoluna başvurabilir. Bu idari davanın süresi hakkında İ.Y.U.K.'nun 11/3'ncü maddesi uygulanır. Şikayetin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar. Şikayet yoluyla başvurma tarihine kadar geçen süre de hesaba katılır.

#### **d. Bekleme Süresi İçinde Verilen Kesin Olmayan Cevaplar:**

Uygulamada idare altmış günlük bekleme süresi içinde açık red anlamını taşımayan cevaplar da vermektedir. Örneğin; talebin incelenmekte olduğunu bildirebilir veya ilave bilgi ve belgeler istenebilir. İ.Y.U.K.'nun 4001 Sayılı Kanunun 5'nci maddesiyle değişen 10/2 madde hükmünde; altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı istemin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebileceği, bu takdirde, dava açma süresinin işlemeyeceği ancak, bekleme süresinin başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçmeyeceği belirtilmiştir. Yine sözkonusu madde de, davanın açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilmesi durumunda, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açılacağı hüküm altına alınmıştır.

**e. Danıştay'da Dava Açılması:** Danıştay Kanunu'nun ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalarla ilgili 24/1-j'inci maddesinde, V.U.K. gereğince şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı Danıştay'da dava açılacağı hükme bağlanmıştır. İ.Y.U.K.'nun 7'nci maddesine göre özel kanunlarında ayrıca süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da dava açma süresi altmış gündür.

İdarenin şikayet talebini altmış günlük süre içinde reddetmesi halinde cevap yazısının tebliğinden itibaren altmış günlük süre içinde ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da dava açılması gerekmektedir.

22.02.1990 tarih ve 3919 Sayılı Kanunun 5'nci maddesi ile Danıştay Kanunu'nun 25'nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır.”

Yine İ.Y.U.K.'nun 4001 Sayılı Kanun'un 20'nci maddesi ile değişik 46/2'nci maddesinde; özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kanun değişiklikleri ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalara ait nihai kararlar için temyiz hakkı getirilmiştir. Düzeltme talebinin Bakanlıkça reddi üzerine Danıştay'da verilen kararlara karşı sözkonusu madde hükümlerine göre kararın tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

#### **1.1.6. Düzeltmede Zamanaşımı**

Vergilendirme işlemlerinde yapılan hatalar, düzeltme yoluyla ıslah edilerek; fazla alınan vergiler mükellefe red ve iade edilirken; eksik alınmış verginin mükelleften tahsili yoluna gidilir. Fazla alınmış vergilerin mükellefe red ve iade edilebilmesi için; mükelleflerin düzeltme talebinde bulunarak idareyi vergi hatasından haberdar etmesi ya da idarenin bu hatayı re'sen tespit etmiş olması gerekir.

Eksik alınmış vergi ise, V.U.K.'nun düzeltme hükümlerinden yararlanılarak ihbarname esasına göre, mükelleften geri alınır. Mükellefin, ihbarname esasına göre yapılacak tarhiyata karşı dava açma hakkı saklıdır.

Bu bakımdan, vergi hatalarının düzeltilebilmesi için gerekli olan talep etme hakkının kullanılması ve yeniden tarh ve tahakkuk işlemlerinin tamamlanması için, belirli süreler tanınmış bulunmaktadır.

“Düzeltilme Zamaşıımı” süresi; olarak tanımlanan bu süreler, V.U.K.’nun 126’ncı maddesinde, sınırlamaya tabi tutulmuştur.

Düzeltilme zamaşıımı süresi, genelde tarh zamaşıımı süresine bağılı olarak belirlenmiştir. Buna göre, beş yıllık tarh zamaşıımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının, düzeltilme yoluyla ıslahı mümkün değildir. Başka bir ifadeyle; vergi hatalarının düzeltilmesinde zaman aşımı, düzeltilme konusu verginin doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren, beş yıl içerisinde düzeltililebilir. Eğer, beş yıllık süre dolmuş ise, vergi hatasının düzeltilmesi söz konusu olamaz.

Ancak V.U.K.’nun 126’ncı maddesiyle, düzeltilme işlemlerinde, tamamlayıcı zamaşıımı süreleri kabul edilmiştir. Bu düzenlemeye göre, düzeltilme zamaşıımı süresi;

- Zamaşıımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde, hatanın yapıldığı,
- İlan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde, mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre haczin uygulandığı,

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

### **1.1.7. Düzeltilmenin Taraflar Bakımından Sonuçları**

#### **1.1.7.1. Mükellefler Bakımından**

Vergi uyuşmazlığının ortadan kalkması yükümlülerin idare ile olan ilişkilerindeki gerginlik ve tedirginliğin sona ermesini sağlar. Yükümlüler ilave bir ödemede bulunmak endişesi taşımayacaklarından hesaplarını buna göre yapabilirler.

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların düzeltilme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi, emek ve zaman kaybını da önlemektedir. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi nedeniyle vergi mahkemelerinde dava açılması, daha sonra da Bölge İdare Mahkemeleri ya da Danıştay’da uyuşmazlığın sürdürülmesi, önemli ölçüde emek ve

zaman kaybına neden olmaktadır. Ayrıca, dava dilekçelerinin hazırlanması ve davanın izlenmesi için yapılan çeşitli giderler de uyuşmazlığın maliyetini artırıcı unsurlar olmaktadır. Dolayısıyla, vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesi sonucu, mükellefler sözkonusu giderleri de yapmaktan kurtulmaktadırlar.

Davanın aleyhte sonuçlanması durumunda ise zam ve faiz ödeme yoluyla ilave harcamalar yapmaktan kurtarır. Mükellefler nazarında idarenin eylem ve tutumunun hukuka ve yasaya uygunluğu konusunda güven duygusu artar.

### **1.1.7.2. İdare Bakımından**

Kamu çalışanlarının sayısının önemli eleştiri konusu olduğu günümüz koşullarında, kamunun iş hacminin azalmasını sağlayan uyuşmazlıkların daha başında, düzeltme yoluyla ortadan kaldırılması sayesinde idarenin iş yükü azalmakta, böylece ihtiyaç duyulan memur sayısı da azalmaktadır.

Vergi idaresi mükellefler var olduğu için vardır. Dolayısıyla vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların karşılıklı görüşmelerle çözümlenmesi güven ilişkilerini ve diyalogu artırarak mükelleflerin vergi kanunlarına veya yapılan düzenlemelere uymalarının sağlanmasında önemli rol oynayarak sonuçta vergi toplamayı kolaylaştırır.

Düzeltilme yoluyla yargıya gidilmeden vergi uyuşmazlıklarının çözülmüş olması durumunda idare bakımından da yargı harcamaları ve zamandan tasarruf söz konusudur.

## **1.2 Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümü**

### **1.2.1. Uzlaşma Müessesesinin; Tanımı, Hukuki Çerçevesi ve Yargısal Değerlendirmesi**

Uzlaşma, sözcük olarak birden çok kişinin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünler vererek gidermelerini veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını anlatmaktadır. Bu tanımın vergi hukukuna, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak uygulanması durumunda, uzlaşma sözcüğünün vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile borçlusunu vergi yükümlüsünün veya ceza muhatabının aralarında doğmuş



ya da doğacak uyuşmazlığı karşılıklı ödümlerle gidermek üzere anlaşmaları demek olacağı söylenebilir.<sup>49</sup>

Öğretide uzlaşma müessesesinin, vergi uyuşmazlığının iki tarafın karşılıklı irade beyanı ile giderilmesi özelliğine bakılarak bir tür idari sözleşme olduğunu söyleyen hukukçular da vardır.<sup>50</sup>

205 Sayılı Kanunla V.U.K.'na ayrı bir bölüm olarak eklenen uzlaşma müessesesi, mükelleflere idarenin ihtilaf yaratmaksızın anlaşmalarına olanak tanıyan bir müessese olup; bu haliyle vergi veya ceza muhatabına tanınan bir hak niteliği taşır ve vergi ödevinin yerine getirilip getirilmemesi ile ilgisi bulunmamaktadır.<sup>51</sup>

Hak, hukukun tanıdığı ve kurduğu bir yetkidir. Hak kavramında iki öge vardır. Hak; bir yandan hukukçunun kurduğu bir çıkarı anlatır, diğer yandan da sahibine bu korumadan yararlanma yetkisini verir. Hukuk bir düzeni, hak ise düzen tarafından korunan çıkarı anlatır.

Hak, kendiliğinden hukuk kuralından doğmaz. Hakkın doğabilmesi için hukuk kuralını harekete geçirecek bir iticiye gerek vardır. Bu itici bir hukuksal olay, yahut bir hukuksal eylem ya da bir hukuksal işlem olabilir. Bu araçlardan yararlanarak hakların edinilmesi; asli yoldan, devir yolu ile, kurma yolu ile olmak üzere üç şekilde gerçekleşir.<sup>52</sup>

### 1.2.2. Uzlaşmanın Vergi Sisteminde Yeralması

İdare ve mükellef arasındaki vergi ihtilaflarının yargıya intikal etmeden çözümünü amaçlayan uzlaşma müessesesi, vergi mevzuatımıza ilk defa, 1963 yılında 205 sayılı kanunla V.U.K.'na Ek 1-10'ncü maddelerin eklenmesi suretiyle getirilmiştir. Uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak; 1964, 1980, 1982, 1983 yıllarında çıkan çeşitli kanunlarla bazı değişiklikler yapılmıştır.

<sup>49</sup>Mustafa DÜNDAR ve Ali Ergin ŞAHİN, "Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.93, (Haziran, 1996), s.48.

<sup>50</sup>ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, a.g.e., 171.

<sup>51</sup>Danıştay 4. D., 30.04.1992 T. ve E. 1992/1544, K.1992/1772.

<sup>52</sup>A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, (Ankara: 1993), s.151.

1985 yılında çıkan 3279 Sayılı Kanunla, V.U.K.'na eklenen Ek 11'nci madde ile uzlaşma müessesesine ilaveten Tarhiyat öncesi uzlaşma getirilerek, uygulama esasları 16.02.1987 tarihli 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Yönetmelikle 01.03.1987 tarihinden itibaren uygulamaya geçilmiştir.

213 Sayılı V.U.K.'na 19.02.1963 tarihinde yürürlüğe giren 205 Sayılı Kanunla eklenen uzlaşmaya ilişkin Ek Madde: 1, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda uzlaşma yapılabileceği belirtilmiş olmasına rağmen, 08.11.1977 tarihinde yürürlüğe giren V.U.K.'nun 134 sıra numaralı genel tebliği uyarınca, idarece tarh ve tebliğ edilen vergiler ibaresi de, uzlaşma mevzuuna dahil edilmiştir.

06.07.1994 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 4008 sayılı kanunla yapılan değişiklik de, 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri ile ilgili olan kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda vergi ve ceza, uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

29.07.1998 tarihli Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayınlanan 4369 Sayılı Kanunla, V.U.K.'nun uzlaşmayla ilgili bazı maddeleri değiştirilmiş, bazı maddeleri ise yürürlükten kaldırılmıştır. Bu değişikliklere paralel olarak, Maliye Bakanlığı'nca Uzlaşma Yönetmeliği ile T.Ö.U.Y. hazırlanmış ve bu yönetmelikler; 03.02.1999 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak; Uzlaşma Yönetmeliği 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yayını tarihinde, T.Ö.U.Y. ise yayım tarihi olan 03.02.1999 tarihinden itibaren uygulamaya girmiştir.<sup>53</sup> Bu değişiklikler ana başlıklar altında aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılarak cezanın uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi sisteminin benimsenmesi,
- Cezanın uzlaşılan vergi tutarlarına göre düzeltilmesi sistemi ile birlikte 4008 Sayılı Kanunla 01.01.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uzlaşma kapsamından çıkarılan kaçakçılık suçuna ilişkin vergi ve cezaların dolaylı olarak uzlaşma kapsamına dahil edilmesi,
- Kısmi uzlaşma imkanının getirilmesi,

<sup>53</sup>Ömer KAYA, "Son Düzenlemelere Göre Uzlaşma Müessesesi (Tarhiyat Öncesi-Tarhiyat Sonrası)", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, S.290, (15 Şubat 1999), s.65.

- Mükellefin, uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve / veya 3568 Sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilmesi,
- Mükellefin, uzlaşma vaki olmaması durumunda idarenin nihai teklifini dava açma süresi içerisinde kabul ederek uzlaşabilmesi,

V.U.K.'nun uzlaşmaya ilişkin hükümlerinde 11.08.1999 tarih ve 4444 Sayılı Kanunla yeniden değişiklik yapılmıştır. 4444 Sayılı Kanun'un 7. maddesinin birinci fıkrasıyla V.U.K.'nun Ek 1'nci maddesi "mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (344'ncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda,..." hükmü ile birlikte, cezalarda uzlaşma tekrar sözkonusu olmuştur. V.U.K.'nun Geçici 23'ncü maddesi ile de 4369 Sayılı Kanun'un yürürlük tarihi ile 4444 Sayılı Kanun'un yürürlük tarihleri arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ziyayı cezalı tarhiyatlarda; vergi ziyayı cezası için de uzlaşma talebinde bulunulabileceği belirtilmiştir.

Yine 4444 Sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin birinci fıkrasında; V.U.K.'nun 344'ncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca Vergi Ziyayı Cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Aynı maddenin ikinci fıkrası ile de; V.U.K.'nun 344'ncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Böylece 01.01.1995-31.12.1998 tarihleri arasında geçerli olan düzenlemeye geri dönmüş ve vergi ziyasına 359'ncü madde'de yazılı fiillerle (kaçakçılık suçu ile) sebebiyet verilmesi durumu uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.<sup>54</sup>

### 1.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

#### 1.2.3.1. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

V.U.K.'na 3279 Sayılı Kanun'un 33'ncü maddesi ile, Ek 11'nci madde olarak

<sup>54</sup>Hasan AYKIN, "4444 Sayılı Kanun Sonrası Uzlaşma Müessesesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S.303, (01 Eylül 1999), s.79.

“Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi eklenmiştir. Anılan 11’nci madde hükmünde 4444 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında bu madde aynen “Maliye Bakanlığı Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344’ncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebilir” şeklinde değiştirilmiştir. Aynı maddenin son fıkrasında da “Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller yönetmelikte belirtilir” hükmü yer almıştır.

T.Ö.U. Müessesesi; isminden de anlaşılacağı üzere, tarhiyat aşamasından önce, idare ile mükellef veya ceza muhatabı arasında tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza konusunda, uzlaşmadır.

T.Ö.U.’nun kapsamına ise; vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (V.U.K.’nun 344’ncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer.<sup>55</sup>

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ise; V.U.K.’nun 135’nci maddesi hükmüne göre; Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ile bunların muavinleri veya stajyerlerinden oluşan “Merkezi Denetim Elemanları” ile; ilin en büyük mal memuru olan Defterdar, Vergi Denetmenleri ve Yardımcıları ile Vergi Dairesi Müdürlerinden oluşan “Mahalli Denetim Elemanları”dır.

Vergi idaresince tarh olunan vergilere ilave olarak alınan ve matrahını bu vergilerin teşkil ettiği “Fonlar”da, T.Ö.U. konusuna girmektedir.

Belediye ve özel idarelerce alınan vergi, resim ve harçlarla V.U.K.kapsamına girmeyen Gümrük ve Tekel idarelerince alınan vergi, resim ve harçlar ise T.Ö.U. kapsamına girmezler.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md.2.

<sup>56</sup>EROĞLU, a.g.e., s.699-700.

### 1.2.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

#### 1.2.3.2.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması şarttır.

Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.<sup>57</sup>

#### 1.2.3.2.2. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre

Nezdinde inceleme yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Harici bilgilere dayanılarak mükellefin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde ise, inceleme elemanının talep yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 gündür.

Ancak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve T.Ö.U. talebinde bulunmaya davet edilmez.<sup>58</sup>

Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.<sup>59</sup>

İnceleme tutanağında T.Ö.U., istenmediğini beyan eden veya 15 günlük davet

<sup>57</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 8.

<sup>58</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 9.

<sup>59</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 8.

süresi içinde yazı ile T.Ö.U. talebinin olmadığını bildiren mükellef, T.S.U. hakkından yararlanabilir.<sup>60</sup>

### **1.2.3.2.3. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii**

T.Ö.U. talepleri; vergi incelemesini yapan kişinin merkez inceleme elemanı olması halinde, incelemeyi yapan elemana; inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanlığına yapılabilir. Eğer, inceleme yapan kişi mahalli inceleme elemanı ise kendisine, Defterdarlık ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığına yapılabilir. Yetkili merciler dışında makamlara yapılan uzlaşma talepleri geçersiz sayılır.<sup>61</sup>

### **1.2.3.2.4. Uzlaşma Talebinin Şekli**

T.Ö.U. talepleri, yetkili mercilere yazılı olarak yapılır. Sözlü talepler geçersiz sayılır. İnceleme tutanağında yer alan talep beyanları da, ilgili mercilere yapılmış uzlaşma talebi sayılır (T.Ö.U. Ynt. Md.8).

### **1.2.3.3. Uzlaşma Komisyonları**

T.Ö.U. müzakerelerinin yapılabilmesi, ilgili uzlaşma komisyonlarının kurulmuş olmasına bağlıdır. Bu komisyonlar; merkez denetim elemanlarınca yapılan incelemeler nedeniyle kurulacak komisyonlar ile mahalli denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemeleri dolayısıyla kurulacak uzlaşma komisyonlarıdır. Bu komisyonların kurulmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

#### **1.2.3.3.1. Merkez İnceleme Elemanları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri ile İlgili Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili**

Merkez inceleme kuruluşları; Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ile Gelirler Kontrolörleridir. Bu kuruluşlar, uzlaşmayı kendi kuruluşları içinde teşkil edecekleri, uzlaşma komisyonları vasıtasıyla yapacaklardır.

<sup>60</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 12.

<sup>61</sup>EROĞLU, a.g.e., s.704; Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 8.

Yani vergi incelemesi Maliye Mufettişi tarafından yapılmış ise bu inceleme için Teftiş Kurulu'nca, yine Maliye Mufettişlerinden; vergi incelemesi Hesap Uzmanı tarafından yapılmış ise bu inceleme için Hesap Uzmanları Kurulu'nca, Hesap Uzmanlarından; vergi incelemesi Gelirler Kontrolörü tarafından yapılmış ise Gelirler Genel Müdürlüğünce, Gelirler Kontrolörlerinden oluşmak üzere, T.Ö.U. Komisyonları oluşturulacaktır.

Ayrıca, bu kuruluşlar yani merkez inceleme kuruluşları için, yukarıda belirtilen esaslara göre oluşturulacak uzlaşma komisyonlarının teşkil edilmesi, vergi incelemesinin devamlı çalışma yerinde (grup merkezinde) veya geçici çalışma yerinde (turnede) yapılmış olmasına göre de farklılık göstermektedir.<sup>62</sup>

**a. Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemeler İle İlgili Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması:** Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak T.Ö.U. komisyonu; incelemeyi yapanların Kurul mensubu merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Kurul Başkanlıklarına belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelirler Genel Müdürlüğü merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili genel müdürlükçe tesbit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur.

Ancak, kurul veya anılan genel müdürlük merkez inceleme elemanlarının devamlı çalışma yerlerinde "Grup Başkanlık"larının bulunması durumunda T.Ö.U. Komisyonlarında görev alacak merkez inceleme elemanlarını belirleme yetkisi, bu grup başkanlıklarına devredilebilir. Ayrıca, gerekli hallerde devamlı çalışma yerlerinde birden fazla uzlaşma komisyonu da kurulabilir.<sup>63</sup>

**b. Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan Vergi İncelemeleri İle İlgili Komisyonların Kurulması:** Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise komisyon; ekip başkanının başkanlığında oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) veya vergi müdüründen teşekkül eder.

<sup>62</sup>EROĞLU, a.g.e., s.701.

<sup>63</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 5.

İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka merkezi inceleme elemanı seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli inceleme elemanı, komisyon başkanı olur.

İncelemeyi yapanlar yukarıda anlatıldığı şekilde teşekkül edecek komisyona üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

Gerektiğinde, ekip başkanı Bakanlıktan (inceleme elemanının mensup olduğu, Kurul veya Genel Müdürlükten) komisyona katılmak üzere merkezi inceleme elemanı talep edebilir.

Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar.<sup>64</sup>

#### **1.2.3.3.2. Mahalli İnceleme Elemanları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri ile İlgili Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili**

Bölge müdürlüklerine bağlı vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu, bölge müdürlüğünün kurulduğu il merkezinde gelirler bölge müdürü veya tevkil edeceği yardımcısının başkanlığında iki vergi denetmeninden diğer iller ile ilçelerde biri başkan olmak üzere üç vergi denetmeninden oluşur. Komisyonun başkan ve üyelerini bölge müdürü belirler. Komisyon teşkilinde güçlük bulunduğu takdirde vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) veya gelir müdürü komisyona üye olarak katılabilir.

İl veya ilçelerde yapılan incelemelerde ihtiyaç duyulması halinde birden fazla komisyon kurulabilir.

İncelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde incelemeyi yapan ekibin başkan dahil diğer üyeleri uzlaşma komisyonu üyesi olamazlar. Bu durumlarda komisyon başkan ve üyeleri bölge müdürlüklerince belirlenir.

Bölge müdürlüğünün kurulduğu il dışındaki iller ile ilçelerde inceleme raporu ile

<sup>64</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 5.



tarhi öngörülen vergi miktarının her bir dönem ve her bir vergi itibarıyla on milyar lirayı aşması halinde<sup>65</sup>, komisyona gelirler bölge müdürü veya görevlendireceği yardımcılardan biri (herhangi bir nedenle bölge müdür yardımcısı katılamayacaksa, bölge müdürünün belirleyeceği bir vergi denetmeni) başkanlık eder.

Bölge Müdürlüğüne bağlı olmayan illerdeki vergi denetmenlerince il merkezlerinde veya il merkezlerinde veya il merkezleri dışında (ilçelerde) yapılan incelemelerde komisyon; defterdarın başkanlığı altında, defterdarın belirleyeceği bir vergi denetmeni ve ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. Herhangi bir nedenle toplantıya katılamayacak üye; gelir müdürü, vergi dairesi müdürü veya bunların yardımcılarının iştiraki ile tamamlanır.

Vergi denetmeni dışında mahalli inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon, defterdarın başkanlığında gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur.

Defterdar, herhangi bir nedenle komisyon toplantılarına başkanlık edememesi halinde yerine başkan olarak, defterdar yardımcısı veya gelir müdürlerinden birisini vekil tayin eder.

İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde, defterdar ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya gelir müdürünü komisyon üyesi olarak belirler.

Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

Vergi dairesi başkanlıklarında komisyon, vergi dairesi başkanı başkanlığında en kıdemli vergi denetmeni, incelemenin bu denetmene ait olması halinde kıdeme göre ikinci sırada bulunan vergi denetmeni ve vergi müdüründen oluşur. İncelemenin vergi müdürüne ait olması durumunda uzlaşma komisyonuna başkanın görevlendireceği bir müdür yardımcısı iştirak eder.

Yukarıda anlatıldığı şekilde teşekkül eden komisyonlarda incelemeyi yapan,

<sup>65</sup>Bu fıkradaki miktarı, Genel Tebliğlerle azaltmaya veya yükseltmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir; T.Ö.U.Y. Md.6.

komisyon üyesi olamaz. Ancak, açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilir.

Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yaparlar.

Uzlaşma talep eden mükellefin istemesi halinde uzlaşma görüşmeleri sırasında bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna (SM.SMMM ve YMM) göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler, uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.<sup>66</sup>

#### **1.2.3.3.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili**

İncelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incemeyi yapanın mensup olduğu Kurul veya Genel Müdürlük, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir.

Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili Kurul veya Genel Müdürlükçe belirlenir.<sup>67</sup>

#### **1.2.3.4. Komisyonların Uzlaşabilecekleri Vergi ve Ceza Türleri**

Yukarıdaki bölümlerde kuruluşu açıklanan T.Ö.U. Komisyonlarının tamamı için, uzlaşabilecekleri vergi ve ceza konusunda (vergi incelemesi sonunda bulunan matrah ve matrah farkı, salınacak vergi veya vergi farkı ya da kesilecek vergi cezasının miktarı konusunda) herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.

#### **1.2.3.5. Uzlaşmanın Yapılması**

##### **1.2.3.5.1. Uzlaşma Gününün Tesbiti**

Vergi incelemesi yapan elemanca, mükellefin T.Ö.U. talebinin, yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara uygun ve elemanı yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas

<sup>66</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 6.

<sup>67</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 7.

kurmak suretiyle, uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır.

Mükellefin istemi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.<sup>68</sup>

#### 1.2.3.5.2. Uzlaşmaya Davet

Harici bilgilere dayanılarak, mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.

Uzlaşmaya davet ile uzlaşma müzekkeresinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce tebliğ olunur.(EK: 2)

İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir.

Tebliğ işleminde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulü uygulanır. İnceleme elemanının bizzat tebliğ yapması da mümkündür.<sup>69</sup>

#### 1.2.3.5.3. Uzlaşma Davetine Uyulmaması

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilmemesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır.<sup>70</sup>

T.Ö.U. talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef T.Ö.U. istememiş gibi işlem tesis edilir.<sup>71</sup>

<sup>68</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 10.

<sup>69</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 11.

<sup>70</sup>Uzlaşmanın temin edilememesi-sağlanamaması: Mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemesi.; T.Ö.U.Y., Md. 15.

<sup>71</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 12.

#### **1.2.3.5.4. Tarhedilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi**

Yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir.

Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır.

İnceleme raporu ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılmaz.<sup>72</sup>

#### **1.2.3.5.5. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması**

Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler.

Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine ilgili mercii tarafından yenisi seçilir.<sup>73</sup>

#### **1.2.3.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları**

##### **1.2.3.6.1. Uzlaşma Tutanağının Tanzimi**

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imza olunur. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir.(EK: 3)

<sup>72</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 13.

<sup>73</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 14.

Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Mükellefler üzerinde uzlaşılan ceza hakkında V.U.K.'nun 376'ncı maddesine göre cezalarda indirim hükmünün kendilerine uygulanmasını talep edemezler.<sup>75</sup>

### **1.2.3.6.3. Tarhiyattan Sonra Uzlaşma Yapılamayacak Haller**

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhı ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.

Çünkü; idare ile mükellef tarhiyat öncesinde bir araya gelmiş veya gelmesi gerektiği halde, mükellefin istememesi üzerine gelememiştir. Her iki halde de mükellef veya adına ceza kesilen kişinin uzlaşma isteğinde olmadığı dolayısıyla da konuya yaklaşımının müspet olmadığı somutlaşmıştır. Bunun için de aynı yolun ikinci bir defa daha denenmesinde bir yarar olmayacaktır.<sup>76</sup>

## **1.2.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

### **1.2.4.1. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı**

T.S.U.; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları konusunda, belli bazı hallerde idare ile mükellefin anlaşmasıdır.

V.U.K.'nun Ek 1'nci maddesinde 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamından çıkarılmış olduğundan 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait olup kaçakçılık suçu cezası kesilen vergi ve cezada uzlaşma yapılmaz.

Bu tarihten (01.01.1995) önceki dönemlere ilişkin olarak kesilecek kaçakçılık cezası ise uzlaşma konusu yapılabilir.

---

<sup>75</sup>Maliye Bakanlığı, T.Ö.U.Y., Md. 16.

<sup>76</sup>EROĞLU, a.g.e., s.711.

## 1.2.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi

### 1.2.4.2.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler

Uzlaşma talebi, mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesiyle gerçekleşir.

Tüzel kişilerle, küçük ve kısıtlıların, vakıf ve cemaatler gibi kuruluşların iktisadi işletmeleri için yapılacak uzlaşma talepleri bunların kanuni temsilcileri tarafından yapılır.

Uzlaşma talebinin yetkili uzlaşma komisyonuna yazılı olarak yapılması şarttır.<sup>80</sup>

### 1.2.4.2.2. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre

Uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 günlük süre içinde yapılmalıdır. Bu süre dolduktan sonra uzlaşma talep edilemez, edilse bile bu talep geçersiz sayılır.

Uzlaşma dilekçesinin PTT ile taahhütlü olarak gönderilmesi halinde, postaya verilmiş tarihinin, adi postayla gönderilmesi halinde ise uzlaşma komisyonuna geliş tarihinin müracaat tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.<sup>81</sup>

Uzlaşma talebinin yapılacağı 30 günlük süre içerisinde hem uzlaşma talep edilmesi, hem de vergi mahkemesinde dava açılması halinde, davaya uzlaşma sonuçlanıncaya kadar bakılmaz ve karar verilmez. Herhangi bir sebeple uzlaşmadan önce karar verilmişse, bu karar geçersiz sayılır.<sup>82</sup>

Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı verginin tamamı için yapılır. T.S.U.'da kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.<sup>83</sup>

<sup>80</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md. 7.

<sup>81</sup>Maliye Bakanlığı, Genel Yazı, 12.12.1984 Tarih ve V.U.K. 2/24475-3942/82175.

<sup>82</sup>EROĞLU, a.g.e., s.721.

<sup>83</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md.7.

### 1.2.4.2.3. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii

Uzlaşma için Yetkili Uzlaşma Komisyonu'na başvurulması gerekir. Yetkili komisyon mükellefin tarhiyat konusu vergi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçe merkezindeki komisyondur.

Genel bütçeye dahil vergi, resim ve harçlarda uzlaşma komisyonu başkanı, il merkezinde defterdardır. Dilekçenin, defterdarlığa verilmesi yeterlidir. Ayrıca Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı ibaresinin kullanılması uygun olur. İlçelerde ise, dilekçe vergi dairesi müdürlüğüne, bağımsız vergi dairesi yoksa malmüdürlüğüne verilir.

Ancak, merkezi uzlaşma komisyonlarında incelenmesi gereken uzlaşma talepleri de mahalli uzlaşma komisyonuna yapılır.<sup>84</sup>

### 1.2.4.2.4. Uzlaşma Talebinin Şekli

Uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılacağı belirtilmiştir. Uzlaşma dilekçesinde şu bilgiler bulunmalıdır:

- Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı ve adresi;
- Bağlı olduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer;
- Vergi numarası;
- Verginin nevi ve miktarı;
- Vergi ihbarnamesinin tarih ve numarası;
- Uzlaşmaya dayanak olan hallerin açıklanması;
- Tarih ve imza;

Bu bilgilerden; mükellefin adı, soyadı ve adresi ile tarih ve imzanın bulunmaması, uzlaşma talebini geçersiz kılar.

Tüzel kişiliği haiz şahıs ortaklıklarında, tarhiyat ortaklık faaliyetinden doğmakla beraber vergiler ortaklar adına salınmaktadır. Bu nedenle, ortaklar adına salınan vergilerde tüm ortakların uzlaşma talebinde bulunmaları gerekir.<sup>85</sup> (EK: 4)

<sup>84</sup>EROĞLU, a.g.e., s.722.

<sup>85</sup>Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.1059.

### 1.2.4.2.5. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Uzlaşma komisyonlarına verilen veya taahhütlü olarak posta ile gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine; illerde defterdarlık gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları; ilçelerde vergi daireleri ve Merkezi Uzlaşma Komisyonlarında Gelirler Genel Müdürlüğü'nce yürütülen sekreteryaya tarafından, talep komisyona intikal ettirilmeden önce;

- Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı;
- Uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı incelenir.

Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edilirse talep reddedilir.<sup>86</sup> (EK-5, EK-6, EK-7)

### 1.2.4.3. Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur.

#### 1.2.4.3.1. İl Uzlaşma Komisyonunun Teşkili

Defterdarın veya tevkil edeceği kişinin başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

#### 1.2.4.3.2. İlçe Uzlaşma Komisyonunun Teşkili

Müstakil vergi dairesi bulunan ilçelerde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve şeften oluşur. Müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde komisyonda, bunların yerine görev yapanlar üye olur. Bağlı vergi dairelerinde komisyon malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Gelir şefi bulunmaması halinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

<sup>86</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md.10.



### 1.2.4.3.3. Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonunun Teşkili

Vergi dairesi başkanının başkanlığında, vergi müdürü ve müdür yardımcısı oluşur. Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyon, Maliye Bakanlığı Müsteşarının Başkanlığında, Genel Müdürlüğün bağlı olduğu Müsteşar Yardımcısı ve Gelirler Genel Müdüründen oluşur.<sup>87</sup>

### 1.2.4.4. Komisyonların Uzlaşabilecekleri Vergi ve Ceza Miktarı

V.U.K.'nin Ek 1'inci maddesi ile bu kanunun kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Bakanlık yetkili kılınmıştır.

Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarı genel tebliğler ile belirlenir. Maliye Bakanlığı en son olarak 268 Seri No'lu V.U.K.Genel Tebliğinde bu belirlemeyi yapmıştır. İl ve İlçe Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarı şu şekilde olacaktır.

- İl Uzlaşma Komisyonları:

	<u>Vergi Resim ve Harçlar</u>
I. Grup İller	50.000.000.000.- TL.
II. Grup İller	30.000.000.000.- TL.
III. Grup İller	20.000.000.000.- TL.

Yukarıdaki tabloda yer alan gruplara dahil olan iller aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

I. Grup İller :	Ankara, İstanbul, İzmir.
II. Grup İller :	I. Grup iller dışında kalan ve büyükşehir belediyesi

<sup>87</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md.6.

bulunan diğer iller,  
 III. Grup İller : I. ve II. Grup iller dışında kalan diğer iller.

- İlçe Uzlaşma Komisyonları

	<u>Vergi Resim ve Harçlar</u>
Bağımsız Vergi Daireleri	3.000.000.000.- TL.
Bağlı Vergi Daireleri	500.000.000.- TL.

Ankara, İstanbul ve İzmir il merkezlerinde bulunan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ait uzlaşma taleplerinden ilçe uzlaşma komisyonlarına tanınan limitler içinde kalanlara ilgili vergi dairesi müdürünün başkanlığında (herhangi bir nedenle bulunmaması halinde vekalet eden kişinin başkanlığında) bir müdür yardımcısı ve bir servis şefinden müteşekkil 3 kişiden oluşturulacak komisyonca incelenerek sonuçlandırılacaktır.

İlçe uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilçe vergi dairesinin bulunduğu ilin uzlaşma komisyonlarınca incelenecektir.

Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde kurulacak uzlaşma komisyonları, III. Grup iller için tanınan yetki sınırları dahilinde uzlaşma yapabileceklerdir. Ancak kendi yetki sınırlarını aşmış bağımlı oldukları il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, Defterdarın Başkanlığında ilgili Vergi Dairesi Başkanı ile Vergi Müdüründen oluşan komisyonca incelenip sonuçlandırılacaktır.

I., II., III., Grup illerin yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenmek üzere Maliye Bakanlığına intikal ettirilecektir.

#### **1.2.4.5. Uzlaşmanın Yapılması**

##### **1.2.4.5.1. Mükellefin Uzlaşmaya Davet Edilmesi**

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi,

yapılacağı yer ve saati yazı ile en az 15 gün önceden mükellefe V.U.K.'nun tebliğ hükümlerine göre yazı ile tebliğ edilir.(EK: 8)

Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.<sup>88</sup>

#### 1.2.4.5.2. Uzlaşma Talebinin Esasa Girmeden Reddedildiği Haller

- Uzlaşma dilekçesinin imzalanmamış olması halinde, uzlaşma talebi hiç yapılmamış sayılır. talebin reddine gerek yoktur. Ek dava açma süresi sözkonusu olmaz.
- Uzlaşmaya davet yazısı, ilgilinin adresinin yanlış veya mevhum olması nedeniyle tebliğ edilmemiş ise, talep geçersiz sayılır.
- Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan talep hükümsüzdür. Dolayısıyla ek dava açma süresinin doğması da söz konusu değildir.
- Merkezi Uzlaşma Komisyonlarının kurulması ile uzlaşma isteklerinin yetkisizlik nedeniyle reddedilmesi durumu ortadan kalkmıştır. Merkezi Uzlaşma Komisyonlarına, diğer komisyonlarından yetkisizlik intikal eden durumlarda, talep Merkezi Uzlaşma Komisyonunca reddedildiğinde 15 günlük ek dava açma süresi yine doğar.<sup>89</sup>

#### 1.2.4.5.3. Esasla İlgili Görüşler

Mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 Sayılı S.M.S.M.M. ve Y.M.M. kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.

<sup>88</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md.10.

<sup>89</sup>Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.1063.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında; uzlaşma komisyonu başkan ve üyeleri belli hususları dikkate alarak müzakereleri yürütürler. Bunlar;

- Tarhiyatta vergi aslı'nın ne ölçüde delillendirilmiş olduğu;
- İhtilafın sürdürülmesi halinde kazanılma durumu;
- Davanın kazanılması durumunun ne kadar süreceği;
- Davanın kazanılması durumunda tahsil edilecek miktarın mukayese edilmesi;
- Uyuşmazlık konusu olan hadisenin bir an önce çözümlenecek ihtilaf sayısının azaltılması ve bir an önce hazineye para girmesi durumu;
- Mükellefin ödeme gücü ve iddia ettiği ve neden olarak gösterdiği gerekçelerin durumu;
- V.U.K.'nin 376'ncı maddesinde belirtilen ceza indirimi miktarı;

gibi hususlardır.<sup>90</sup>

#### **1.2.4.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları**

##### **1.2.4.6.1. Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi**

Uzlaşma sonucunda; uzlaşma vaki olsun veya olmasın veya uzlaşma temin edilememiş olsun, mutlaka bir tutanak düzenlenir. Uzlaşmanın sağlanmış olması halinde, taraflarca imzalanarak mükellefe komisyonda tebliğ edilir.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ise, komisyon üyeleri tarafından imzalanarak ilgiliye tebliğ edilir. Bir nüshası ise üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir.(EK: 9)

Uzlaşmaya ilişkin tutanaklarda; yer, tarih ve saat bulunur. Uzlaşmanın sağlanmış olmasında ise, ayrıca tutanakta uzlaşılan vergi miktarı da gösterilir.<sup>91</sup>

##### **1.2.4.6.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Veya Uzlaşmanın Vaki Olmaması**

Uzlaşmanın temin edilememesi hali; mükellef veya vekilinin uzlaşma

<sup>90</sup>EROĞLU, a.g.e., s.726.

<sup>91</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md.10.

komisyonunun davetine icebet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imza etmemesi veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi durumunu ifade eder.

Uzlaşmanın vaki olmaması hali; komisyon teklifinin mükellef veya vekilince kabul edilmemesi durumudur.

Bu durumlarda komisyon (1.2.4.6.1.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde gerekli işlemleri yapar.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi<sup>92</sup> halinde mükellef, uzlaşma tutanağının kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir.<sup>93</sup>

### 1.2.4.6.3. Uzlaşmanın Sağlanmış Olması

Uzlaşma komisyonunda, uzlaşma komisyonu başkan ve üyeleri ile mükellef veya mükellef vekili ile yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlanırsa yani uzlaşma vaki olursa, uzlaşmanın sağlanmış olduğu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit edilir. Bu tutanağın üç nüshası da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Diğer işlemler ise (1.2.4.6.1.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.<sup>94</sup>

<sup>92</sup>Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 23.10.1986 T. ve E. 1986/2, 1986/2 sayılı kararı.

<sup>93</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md.13.

<sup>94</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md.10.

Uzlaşma komisyonlarının düzenleyeceği tutanaklar kesin olup; gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiç bir merciye şikayette de bulunulamaz. Buna da hiç bir merciye şikayette bulunulamaz tabirinden; ihtilaf konusu olan husus hakkında başvurulamaz şeklinde anlamak gerekir. Örneğin; vergi davası açamaz, düzeltme talep edemez veya ceza indirim talebinde bulunamaz. Yoksa, uzlaşma konusu ile ilgili olan ve yukarıda belirtilen husus dışında şikayet konularının kısıtlanması sözkonusu değildir.<sup>95</sup>

Uzlaşma tutanağının vergi dairesine intikali üzerine tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve ceza uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltilir.<sup>96</sup>

Uzlaşmaya varılan vergi ve bu vergiye göre düzeltilen cezaya karşı dava açılmaz. Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır.<sup>97</sup>

#### 1.2.4.7. Uzlaşma ve Cezalarda İndirme

Yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek, adına kesilen cezalar hakkında ceza indirimi uygulanmasını talep edebilir.<sup>98</sup>

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ilgilinin açık ve tutanağa geçmiş bir beyanı olmasa bile dava açma süresi içinde, ceza indirimi istemesi mümkündür. Bu konudaki talep, 15 günlük ek dava açma süresi sonuna kadar yapılabilir.<sup>99</sup>

<sup>95</sup>EROĞLU, a.g.e., s.727.

<sup>96</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md.12.

<sup>97</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md.13.

<sup>98</sup>Maliye Bakanlığı, T.S.U.Y., Md.14.

<sup>99</sup>Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.1065.

### **1.2.5. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Ödeme Zamanı**

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar, uzlaşma vaki olduğu takdirde buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ edilen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmiş ise kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise, ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı hükümsüz kılmaz. Vadesinde ödenmeyen vergi ve ceza için, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. hükümleri uyarınca takibat yapılır.

Uzlaşılan vergi miktarına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, gecikme faizi hesaplanacaktır.

Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, V.U.K.'nun özel ödeme zamanlarını düzenleyen 112. madde ve vergi cezalarının ödeme zamanlarını düzenleyen 368. madde ile İ.Y.U.K.'nun 27. maddesinin 3. bendi çerçevesinde ödenir.<sup>100</sup>

### **1.2.6. Uzlaşmanın Taraflar Bakımından Sonuçları**

#### **1.2.6.1. Mükellef veya Ceza Muhatabı Bakımından**

Uzlaşma kurumuyla mükellef veya ceza muhatabına sağlanan faydalar şunlardır:

- Uzlaşma ile mükelleflerin zaman ve emek kaybına uğramalarını ve yargı mercilerinde masraf yapmaları önlenir.
- Mükellefler ve ceza muhatabları, uzun zaman olan vergi davasının kaybedilmesi halinde gecikme faizinin daha da artan yükü nedeniyle daha çok uzlaşma eğilimindedirler.
- Mükelleflerin adlarına ikmalen veya re'sen tarh olunan vergi ve cezalar

<sup>100</sup>Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.1064.

konusunda tereddütlerini giderip psokoljik yönde olumlu etki yapmak suretiyle huzura kavuşmalarını sağlar.

- Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında raporla ilgili karşı iddialarını ortaya koyabilmekte; İnceleme Elemanlarından oluşan komisyonlar tarafından dinlenme imkanına sahip olmaktadır. Ayrıca, incelemede bulunan farklar konusunda, mükellef ve ceza muhatapları, Komisyonunda ikna olmakta; uygulamadaki tereddütlerini gidermektedirler.
- Uzlaşma sonucunda, mükellefler daha az vergi ve ceza öderler.
- Uzlaşmanın sağlanamaması halinde dahi mükellef olay hakkında aydınlatılmış olur ve idarenin düşüncelerini öğrenerek yargı organlarında savunmasını daha bilinçli yapabilir. Çünkü, idare ile çeşitli görüşmeler ve araştırmalar sonucunda konunun bütün özellikleri ile nitelikleri belirlenmiş ve idarenin bütün özellikleri ile nitelikleri belirlenmiş ve idarenin bütün bu hususlarda ne düşündüğü ortaya çıkmış olmaktadır. Mükellef veya ceza muhatabı gerekli bilgileri elde etmek suretiyle aynı hataları bir daha tekrarlama yanlışlığına düşmez.<sup>101</sup>

#### 1.2.6.2. Vergi İdaresi Bakımından

Uzlaşma kurumu ile vergi idaresine sağlanan faydalar şunlardır.

- Vergi alacağının tahsilinin gecikmesi ve değişik vergi yargısı kararları nedeniyle bu alacağın değer kaybına uğraması ve şüpheli hale gelmesi önlemektedir.
- İdarenin yargı organlarında zaman ve emek kaybına uğramasını önlemektedir.
- Uzlaşma sırasında mükellefin görüşünün öğrenilmesi, idareye daha isabetli ve yasa hükümlerine uygun işlem yapma olanağı vermektedir.

---

<sup>101</sup>Şerafettin AKSOY, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Sistemi*, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990), s.169.



- Vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkileri olumlu olarak etkilemekte ve tarafların birbirleri ile yakınlaşmasına hizmet etmektedir.
- Özellikle T.Ö.U. Kurumu, vergi dairelerinin yükünü büyük ölçüde azaltılmıştır. İnceleme raporlarından doğan vergi ve ceza hesabı, inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır. Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları, tahakkuk fişi yerine geçmekte olduğundan, uzlaşılan vergi ve ceza;

Ödeme sürelerinden önce ilgiliye tebliğ edilmiş ise kanuni ödeme sürelerinde;

Ödeme zamanı kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir. Vergi dairelerine sadece uzlaşılan vergi ve cezanın tahsili işi kalmakta, kamu alacağının süratli tahsili nedeniyle etkinlik artmaktadır.<sup>102</sup>

- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu ile İnceleme Elemanı, vergi incelemesinin sonucunu kısa zamanda görme olanağına kavuşmuştur. Şöyle ki; düzenlenen inceleme raporlarını tarhiyat sonrasında takip etmek, belirli raporlar dışında mümkün olmamaktadır. Oysa ki; tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, yazılan raporların ne derece etkin tahsil edildiğini görmek açısından iyi bir olanaktır.
- İnceleme elemanlarının raporları, inceleme elemanlarından oluşan komisyon tarafından toplantı öncesi ve uzlaşma toplantısında, mükellefin iddiaları açısından yeniden değerlendirilmektedir. T.Ö.U. Kurumu, bu açıdan da inceleme elemanlarının oto kontrolü; inceleme dışında da olayları görmelerini sağlamak yönünden yararlıdır.

### **1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve İslah Yoluyla Çözümü**

#### **1.3.1. Pişmanlık ve İslah Kurumunun Vergi Sisteminde Yer Alması**

Türk Vergi sisteminde vergilendirme, beyan esasına dayanmaktadır. Beyanla vergilendirilen konularda beyanda bulunmamak suretiyle veya beyanda bulunulduğu

<sup>102</sup>Turgay YÜCEL, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Değerlendirmeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 80, (Nisan, 1988), s.29.

halde, beyan edilen matraha dahil edilmeyen kazançların ortaya çıkarılması ancak inceleme yoluyla olabilmekte, bu şekilde beyan dışı kazançların ortaya çıkarılması ise çok küçük oranlarda gerçekleşebilmektedir. İşte beyan dışı bırakılmış ve ortaya çıkarılmayan kazançları ortaya çıkarıp vergilendirmek, vergi konularına aykırı davranışların düzeltilmesini sağlamak, yükümlülerin davranışlarını vergi kurallarına uygun hale getirebilmek için V.U.K.'nun 371. maddesiyle pişmanlık ve islah kurumu getirilmiştir.

Pişmanlık ilk kez 5432 Sayılı V.U.K.'unda 1950 yılında yer almıştır. Bir yıllık bir uygulama sonucunda tahmin edilen gelirin sağlanamadığının görülmesi üzerine, 5815 sayılı kanun mevzuatımızdan çıkarılmış, ancak yükümlülerin ısrarlı başvuruları üzerine 6094 sayılı kanun ile tekrar getirilmiş, ayrıca ödemenin geciktiği her ay ve kesri için %2 oranında pişmanlık zammı alınması öngörülmüştür.

Halen yürürlükte bulunan 213 sayılı V.U.K.'nunda da 371'nci madde de düzenlenen pişmanlık kurumu en son olarak 2365 sayılı kanunun 90'nci maddesiyle değişiklik yapılarak son şeklini almıştır.

### 1.3.2. Pişmanlığın Tanımı ve Kapsamı

Vergi mevzuatında cezalar ile ilgili bölümde yer alan pişmanlık kurumu, yükümlülerin vergi işlemlerinde, kendilerinin tespit ettikleri hata ve eksiklikler nedeniyle yol açtıkları vergi kaybını telafi ederek vergi uyumsuzluğunun oluşum safhasında önlenmesinin yolu olması nedeniyle, vergi uyumsuzluklarının idari yolla çözümü kapsamında ele alınması gerekir. Pişmanlık ve islah yoluyla çözümünde vergi idaresi, bilgisi dışında kalmış vergi konusu olayları tespit etmek için ilave bir çaba göstermekten kurtulurken, eksik kalan vergiyi de tahsil etmiş olmaktadır.

Pişmanlık, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olup, beyana dayanmayan mükellefiyetlerden vergiler için geçerli olup, beyana dayanmayan mükellefiyetlerde pişmanlık hükümlerinden faydalanmak mümkün değildir.<sup>103</sup>

V.U.K.'nun 371'nci maddesine göre beyana dayanan vergilerde, vergi ziyat cezasını gerektiren (360'nci maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil), kanuna

<sup>103</sup>Necdet TIRIŞKAN, "V.U.K.'nun Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Faydalanılmasının Koşulları ve Çağrı Mektubunun Pişmanlığı Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 60, (Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Dayanışma Derneği Yayınları, Mayıs-Haziran, 1992), s.37.

aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, belli koşulları yerine getirmeleri kaydıyla vergi ziyayı cezası kesilmez, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 360'ncı madde hükmü uygulanmaz.

2365 Sayılı Kanun'un 90'ncı maddesiyle yapılan değişiklikle, V.U.K.'nin 371'nci maddesinin Emlak vergisinde uygulanmayacağına hükmedilmiştir. Kanun Gereğesinde<sup>104</sup> emlak vergisinin çok yaygın ve beyanname sayısının çokluğu göz önüne alındığında pişmanlık müessesesine başvurulması halinde ortaya çıkacak düzeltme ve sair işlemlerin takibi, bu beyannamelerin alınması kadar ağır külfetlere yol açacağından ve emlak vergisinde beyanname süresi ve cezalar yönünden mükelleflere diğer vergilerden daha fazla kolaylık sağlanmış olduğundan pişmanlık ve ıslah hükümlerinin emlak vergisinde geçerli olmayacağı hükmü getirildiği belirtilmiştir.

Pişmanlık, V.U.K.'nin 371'inci maddesinde sayılan şartlarda yükümlülerin re'sen başvuruları üzerine; zamanında yerine getirilmeyen kanuni yükümlülerin, daha sonraki bir dönemde ve cezasız olarak yerine getirilmesini mümkün kılan bir müessese olarak tanımlanabilir.<sup>105</sup>

Pişmanlıktan yararlanmada esas unsur pişmanlık konusu verginin V.U.K. kapsamında ve beyana dayanan bir vergi olmasıdır. V.U.K.'u kapsamına girmeyen, Gümrük ve Tekel idarelerince alınan vergiler pişmanlık ve ıslah kapsamına girmez. Veraset ve İntikal vergisinde ise ancak zamanında verilmiş beyannemelerde gösterilmemiş servet unsurlarının bildirilmesi bakımından geçerlidir.

### 1.3.3. Pişmanlık ve Ceza Uygulaması

Pişmanlık esas itibariyle, oluşumu vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önler. Çünkü pişmanlıkla ortadan kalkan, yalnızca vergi ziyayı unsurudur. Başka bir anlatımla pişmanlık, vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiili ortadan kaldırmaz. Fakat vergi kaybı unsurunu ortadan kaldırdığı için, o fiilden doğan suçla ilişkin cezanın uygulanmasını önler.<sup>106</sup>

<sup>104</sup>Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **Türk Vergi Kanunu Gereğçeleri**, (Cilt 3, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1988).

<sup>105</sup>KIZILOL, **V.U.K.Uygulaması**, (Ankara: 1991), s.3405.

<sup>106</sup>KIZILOL, **V.U.K.Uygulaması**, (Ankara: 1991), s.3409.

Pişmanlık için gerekli unsurları taşımak şartıyla vergi kaybına bağlı olan vergi ziyayı cezasında ve kaçakçılık suçu cezası, kaçakçılığa iştirak suçlarında pişmanlıktan yararlanmak mümkündür.

Usulsüzlük Cezalarında ise; gerek genel usulsüzlük gerekse özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini önlememesi icap eder.<sup>107</sup>

Kanuni süresi içinde verilmeyen beyannamenin daha sonra pişmanlık hükümlerinin uygulanması talebiyle verilmesi halinde birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilecektir.

Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde, pişmanlık talebi kabul edilmez ve bu beyannameler için de, yalnızca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilir.

Kanuni süresinde verilen beyannameye ek olarak kanuni süresinden sonra pişmanlık talepli düzeltme beyannamesinin verilmesinde ise usulsüzlük cezası kesilmez.<sup>108</sup>

#### **1.3.4. Pişmanlıktan Yararlanma Koşulları**

##### **1.3.4.1. Pişmanlık Talebi İçin Gerekli Koşullar**

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmak üzere başvurabilmek için;

- Mükellefin haber verme tarihinden önce ihbarda bulunulmamış olması gerekir. İhbar dilekçe ile yapılabileceği gibi, şifahi beyanı tutamakla tevsik edilmek suretiyle de yapılabilir. Ancak, dilekçe ve tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.
- Haber verme tarihinden önce mükellef nezdinde incelemeye başlanmamış, olayın Takdir Komisyonuna intikal ettirilmemiş olması gerekir. İnceleme pişmanlığı bütün vergiler yönünden kesmekle beraber, takdire sevk işlemi

<sup>107</sup>Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, (Ankara: Oluş Yayıncılık Ltd.Şti., Ekim 1998), s.874.

<sup>108</sup>Maliye Bakanlığı, V.U.K., 238 Seri Numaralı Genel Tebliğ.

pişmanlığı sadece takdir konusu vergi türü yönünden önlenmiş olacak, diğer vergiler için ise pişmanlık geçerli bulunacaktır. İncelemeye başlanıldığının tutanakla tespit edilmesi veya inceleme yapılacağına ilişkin davet yazısının mükellefe tebliğ edilmesi gerekir.

4369 Sayılı Kanunla parantez içi hükümde yapılan değişikliğe göre, haber verme dilekçesinin kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin, tespitinden önce verilmesi ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekmektedir.<sup>109</sup>

#### 1.3.4.2. Pişmanlıktan Yararlanmak İçin Yerine Getirilmesi Gereken Koşullar

Mükellefin pişmanlık başvurusundan sonra pişmanlık için bazı ödevleri yapmaları gerekir. Pişmanlık başvurusundan sonra;

- Hiç verilmemiş olan vergi beyannameleri, haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde vergi dairesine tevdi olunmalıdır. Posta ile gönderilme halinde, taahhütlü gönderildiğinde postaya verildiği tarih, adi posta ile gönderildiğinde dilekçenin vergi dairesine gelerek kayıtlara geçtiği tarih esas alınır. 15 günlük süre V.U.K.'nun 18'nci maddesi uyarınca, haber verme dilekçesinin verildiği günü izleyen günden başlar. Pişmanlık hükümlerinin uygulanması için haber verme dilekçesi gereklidir. (EK: 10, EK: 11)

- Daha önce beyanname verilmiş olması halinde, eksik veya yanlış olarak yapılmış bu beyanın, mükellefin haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekir.
- Pişmanlık isteminde bulunan mükellefin haber verme tarihi itibarıyla ödeme vadesi geçmiş bulunan vergileri veya vergi taksitlerini, haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödemesi gerekir. Ayrıca, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 51'nci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zammın da vergi aslı ile birlikte sözü geçen 15 günlük süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

---

<sup>109</sup>İrfan ERMİN, "V.U.K. Hükümlerine Göre Pişmanlık ve Islah", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, S: 304 (15 Eylül 1999), s.24-25.

Örneğin: 1998 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin 25 Haziran 1999 tarihinde pişmanlık talebiyle verdiğini ve hesaplanan gelir vergisinin 2.400.000.000.- TL olduğunu kabul edelim. Gelir Vergisi, G.V.K.'nun 117'nci maddesinin 3 numaralı bendine göre Mart, Haziran ve Eylül aylarında olmak üzere üç eşit taksitle ödenir. Bu durumda Mart 1999 ayında ödenmesi gereken (2.400.000.000 /3) 800.000.000.- TL. birinci taksidin haber verme tarihi itibariyle ödeme süresi geçtiğinden bu taksit ödemenin geciktiği her ay ve kesri için o yıl geçerli olan % 12 oranında pişmanlık zamu ile birlikte 10 Temmuz 1999 tarihine kadar ödenmesi gerekir. Pişmanlık zammının hesabında ödemenin yapıldığı tarih esas alınır. İkinci takside gelince, 30 Haziran olan vade tarihi haber verme tarihine göre (25.06.1999) geçmemiş olduğundan 15 günlük süre içinde 10 Temmuz 1999 tarihine kadar zamsız ödenecektir. Üçüncü taksit ise vadesi olan 30 Eylül 1999 tarihine kadar zamsız ödenecektir. İkinci ve üçüncü taksidin normal vadesinde ödenmemesi pişmanlığı ortadan kaldırmayacak, ancak 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'na göre gecikme zammı uygulamasına neden olacaktır.<sup>110</sup>

### **1.3.4.3. Pişmanlık ve islah Uygulamasının Taraflar Bakımından Sonuçları**

#### **1.3.4.3.1. Mükellefler Bakımından**

Beyana dayanan vergilerde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini kendiliklerinden ilgili makamlara haber veren ve yukarıdaki bölümlerde açıklanan şartları yerine getirenlere;

- Vergi ziyayı cezası uygulanmaz.
- Kaçakçılık suçlarında ilişkin cezalar uygulanmaz.
- Kaçakçılığa iştirak suçuna ilişkin cezalar uygulanmaz.

Bunun yanısıra, pişmanlık ve islah hükümlerinin uygulanması nedeniyle idare dönem matrahının takdiri için takdir komisyonuna gitmemektedir.

Dolayısıyla, pişmanlık ve islah hükümlerinin uygulanması sonucunda, vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan uyuşmazlıklar idari aşamada çözüme kavuşturulmuş olduğundan, mükellefler uyuşmazlık konusu sorunlardan kurtuldukları

<sup>110</sup>ERMİN, a.g.m., s.25-26.

gibi yargı yoluna başvuru olarak harcanacak zaman ve maddi kayıplardan da kurtulmuş olmaktadır.

Ayrıca bu müessesenin uygulanması sonucunda, dürüst ve iyi niyetli mükellefler korunmuş olacaktır.

#### 1.3.4.3.2. Vergi İdaresi Bakımından

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda idare;

- Uyuşmazlıklar idari aşamada sonuçlandırılmış olacağından yargı yoluna gidilmesinde saf edilecek zaman ve yapılacak işlemlerden, haksız çıkılmasında ise bir kısım giderlerden kurtulmuş olacaktır.

- Takdir veya vergi incelemesine sevk işlemleri ile bunların sonuçlarında yapılacak idari işlemlerden ve bu işlemlere sarf edilecek zamanlardan kurtulmuş olacaktır.

- Beyannamesini süresinde vermeyenler veya vermiş olmakla beraber eksik veya yanlış beyanda bulunanların saptanması yönünde yapılacak araştırma ve işlemlerden ve bunlara ayrılacak zamanın harcanmasından kurtulmuş olacaktır.

- Mali açıdan sonuçları da oldukça önem arz etmektedir. Bilindiği üzere, pişmanlık ve ıslah uygulamasında zamanında ödenmeyen vergiler, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde pişmanlık zammı ile birlikte ödenmektedir.

Bu uygulama ile idare, hiç beyan edilmeme veya eksik beyan edilme nedeniyle belki de hiç tahsil edemeyeceği bir vergiyi tahsil edebilme imkanını elde etmiş olmaktadır.

Vergi dairelerindeki mükellef sayılarının her geçen gün artış göstermesi, bürokratik işlemlerin yoğunluğu, personelin yeterli eğitim seviyesine sahip olmayışı, vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi ve personelin bu değişiklikleri takip edemez hale gelmesi ile yetersiz ücret seviyesi gibi sebeplerle, süresinde beyannamesini vermeyen mükelleflerin tespit edilmesi işlemleri çok uzun bir süre olmakta ve hatta tarh zaman aşımı süresinin bitimine yakın tarihlerde gerçekleştirilerek takdire sevk işlemleri yapılabilmektedir.

Beyanname vermeyen mükelleflerin tesbiti, takdir işlemleri ve takdir sonucu belirlenen matrahları üzerinden gerekli vergilerin tarh edilmesi, yaratılan ihtilaflar, ihtilafların sonuçlanması ve verginin tahsili oldukça uzun süreleri almakta ve verginin hazineye intikali bu işlemler nedeniyle gecikmiş olmaktadır. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin mükellefçe benimsenmiş olması bu aksaklıkları gidermektedir.

### **1.3.5. Cezalarda İndirim Yoluyla Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü**

#### **1.3.5.1. Cezalarda İndirimin Vergi Sisteminde Yeralması**

Vergi kanunlarının uygulanmasında yükümlüleri ve sorumluları bazen unutup yanılma ve çok defa bilgisizlik yüzünden, yanlışlıkla vergi ziyasına sebebiyet verirler. Vergi ziyasının meydana gelmesinde böylece kasıtları bulunmayan ödevlilere vergi cezası kesilmemesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda cezalarda indirim müessesesi getirilmiştir.<sup>111</sup> 213 sayılı V.U.K.'nin 376. maddesi olarak 1961 yılında kabul edilen cezada indirim müessesesi, unutma, yanılma nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet veren yükümlülerin istemeyerek meydana gelen bir olaydan dolayı cezaya maruz kalmalarından manen de müteessir olacaklarını<sup>112</sup> dikkate alarak cezada indirim yapılmasını kabul etmiştir.

4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle 01.01.1999 tarihinden itibaren; Vergi Ziyası Cezası, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük cezalarında indirim uygulanmaktadır.

#### **1.3.5.2. Cezalarda İndirimin Tanımı ve Kapsamı**

##### **1.3.5.2.1. Cezalarda İndirimin Tanımı**

Mükellef adına yapılan ilave tarhiyatlar dolayısıyla kesilen vergi cezalarında, vergi aslı ve cezanın dava edilmeden ödenmesi kabul edilmek şartıyla, belli oranlarda indirim

<sup>111</sup>Recep TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, (İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1969), s. 1068.

<sup>112</sup>Maliye ve Gümrük Bakanlığı, *Türk Vergi Kanunu Gereççeleri*, (Cilt.3, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1988)



yapılır. Öngörülen amaç, vergi idaresi ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkların, yargı organlarına intikal etmeden, başlangıçta çözümlenmesidir. Ceza indirimini, ilave olarak çalınan vergi ve bunun cezası bakımından, mükellefle idare arasında, şartları kanunen tesbit edilmiş olan bir anlaşmayı ifade eder.<sup>113</sup>

### 1.3.5.2.2. Cezalarda İndirimin Kapsamı

Cezaların indirimli olarak ödenmesiyle uyuşmazlığın çözümlenmesi, cezanın ait olduğu verginin türü bakımından herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Mükellefler, V.U.K.'nun kapsamına gören tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak cezalarda indirim yoluna başvurabilirler.

Tarhiyatın türü bakımından ise V.U.K.'nun 4369 sayılı kanunla değişik 376. maddesine ceza indirimini ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda uygulanacaktır.

Cezanın türü bakımından ise, vergi ziyası cezası, genel ve özel usulsüzlük cezalarında uygulanacağı öngörülmüştür.<sup>114</sup>

### 1.3.5.3. Ceza İndiriminin Koşulları

Ceza indiriminden yararlanmak için vergi aslı ve cezasına karşı dava açılmaması, dava açma süresi içinde indirimli ödeme talebinde bulunulması ve vergi aslı ve cezasının vadesinde veya teminat gösterilmek suretiyle vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesi gerekir. İlgili hususlar şöyledir:

#### 1.3.5.3.1. Vergi Aslı ve Cezaya Karşı Dava Açılmamalıdır

Ceza indiriminden yararlanmanın ilk şartı, vergi aslı ve cezası için dava açılmamasıdır. Dava yoluna gitme halinde, vergi mahkemesi kararı üzerine bir üst mercie gitmekten vazgeçilip, vergi ve cezanın ödenmesi istense bile, indirim yapılmaz.

<sup>113</sup>ÖZBALCI, a.g.e., s. 887-888.

<sup>114</sup>ÖZBALCI, a.g.e., s. 888.

Dava açma üzerine başlangıçtaki cezanın nev'inin değişmesi halinde de durum aynıdır.<sup>115</sup>

### 1.3.5.3.2. Dava Açma Süresinde, İndirim İçin Müracaat Edilmesi Gerekir

Ceza indiriminden yararlanmak için gerekli bir diğer şart, ilgilinin dava açma süresi içinde vergi dairesine müracaatla, vergi aslını ve indirimden sonra kalan cezayı vadesinde veya teminat göstermek suretiyle vadesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesidir.(Ek:12)

Dava açma süresi, ihbarnamenin tebliğini izleyen günden başlayarak otuz gündür.

Uygulamada, vergi aslı ve ceza ihbarnameleri genellikle birlikte tebliğ edilmektedir. Ancak, tebliğ tarihlerinde bir şekilde farklılık olduğunda, bunlardan ilkinin tebellüğünden itibaren 30 gün içinde talepte bulunmaya dikkat edilmelidir.

İndirim talebi genel olmalıdır. Kısmi indirim talebi kabul edilmez.

Dava açma süresi içinde davadan vazgeçip indirim istenebilir.

Ayrıca, uzlaşma görüşmelerinde ise, uzlaşmanın vaki olmadığı durumlarda buna ilişkin tutunağın tebliğinden itibaren, dava açma süresi geçmiş veya 15 günden az kalmışsa, 15 günlük ek davanın açma süresi tanınmıştır. İşte bu ek dava açma süresi içinde, dava açma yerine cezalarda indirim talebinde bulunulabilmektedir<sup>116</sup>

### 1.3.5.3.3. Ödeme

Ceza indiriminden yararlanmanın üçüncü şartı, vergi aslı ve indiriminden sonra kalan ceza tutarının, vadesinde veya teminat gösterilmek suretiyle vadeden itibaren üç ay içinde ödenmesidir. Ödeme bu sürelerde yapılmadığında, indirim uygulanmaz, cezanın tamamı tahsil edilir.

<sup>115</sup>ÖZBALCI, a.g.e., s. 888.

<sup>116</sup>ÖZBALCI, a.g.e., s. 889-890.

Ödeme vadesi, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir aydır. Dava açma süresi ise, ihbarnamenin tebliğini izleyen günden başlayarak otuz gündür.

Vergi aslının taksitle ödeneceği hallerde, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir veya ilave üç aylık sürede ödenmesi gereken tutar, vadesi bu süre içinde gelmiş vergi aslı taksidi ile cezanın indiriminden sonra kalan kısmının tamamıdır. Bu süre içinde ödenmesi gereken vergi aslı taksidi ile, ceza tutarının ödenmemesi indirim talebini geçersiz kılar. Fakat vergi aslının vadesi daha sonra gelecek taksitlerinin vadesinde ödenmemesi halinde, indirim geçerli olmaktan çıkmaz. Ödenmeyen taksit, 6183 sayılı kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilir.

Ödeme süresinin üç ay uzatılması için gerekli olan teminat, otuz günlük dava açma süresi içinde veya dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir aylık normal ödeme süresi içinde gösterilebilir.<sup>117</sup>

#### **1.3.5.4. Cezalarda İndirim Tutarı**

V.U.K.'nun 376. maddesi uyarına, cezalarda yapılacak indirimin tutarı:

Vergi Ziyat Cezasında, ilk defa yapılmışsa yarısı, daha sonra üçte biri oranındadır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlüklerde indirim oranı her zaman üçte biridir. İlk defa veya daha sonra yapılmış olmasının önemi yoktur.

Vergi Ziyat Cezasında, cezanın yarı oranından üçte bir oranına düşürülmesi için, ikinci ceza ile ilgili suçun, birinci cezanın tebliğ edildiği tarihten sonra işlenmesi ve mükellefin daha önce yarı indirimden istifade etmiş olması gereklidir.

İndirim uygulamasında, kesilen cezaların ilgili bulunduğu vergilerin farklı olmasının önemi yoktur.<sup>118</sup>

#### **1.3.5.5. Cezalarda İndirim Uygulamasının Taraflar Bakımından Sonuçları**

##### **1.3.5.5.1. Mükellefler Bakımından**

Mükellefler cezalarda indirim yoluyla, indirilen ceza tutarı kadar bir çıkar sağlamaktadırlar. Bu çıkar en azından ödenmesi gereken cezanın 1/3'ü kadardır.

<sup>117</sup>ÖZBALCI, a.g.e., s. 892-893.

<sup>118</sup>ÖZBALCI, a.g.e., s. 893-894.

Cezalarda indirimli ödeme nedeniyle uyuşmazlık sona ermekte, yükümlünün vergi idaresi ile olan ilişkileri, biran önce sorunsuz hale gelmektedir. Mükellef uyuşmazlığın bu şekilde idari yolla çözümlenmesi nedeniyle, dava yolunun gerektirdiği iş yükü ve maddi külfetten kurtulmaktadır. Ayrıca dava yolunda davanın kaybedilmesine bağlı olarak ortaya çıkacak gecikme faizi ihtimali de ortadan kalkmaktadır.

Cezalarda indirim yolunda, ödeme güçlüğü çeken yükümlülere (teminat gösterme karşılığı da olsa) ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 30 günlük indirim için başvuru süresi de hesaba katılınca, toplam dört aylık ödeme süresi tanınmakta bu da bir ödeme kolaylığı sağlamaktadır.

#### **1.3.5.5.2 Vergi İdaresi Bakımından**

İdare bakımından, ne zaman tahsil edileceği belli olmayan bir vergi ve azalmış da olsa cezası tahsil edilerek vergi idaresinin asıl görevi yapılmış olmaktadır.

Uyuşmazlığın çözümlenmiş olması dolayısıyla önemli sorumlulukları olan idarenin iş yükü ve bundan dolayı da memur istihdam ihtiyacı azalmaktadır.

İdare yükümlü ilişkileri bakımından uyum ortamı sağlanmakta, yükümlüleri ile davalı olmayan idarenin, yükümlüler ile iletişimi daha kolaylaşmaktadır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UZLAŞMA MÜESSESESİNİN İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRMESİ

Vergi uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıkların idari çözüm yolları olan; vergi hatalarını düzeltme, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirim müesseselerini önceki bölümlerde ele alarak taraflar bakımından sonuçlarıyla birlikte değerlendirmiştik.

Bu bölümde, uygulama alanı en geniş olan uzlaşma müessesesinin 1997, 1998, 1999 yılları Türkiye Sonuçlarını, yine aynı yılları kapsayan Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri Türkiye Sonuçlarıyla birlikte değerlendirmeye çalışacağız.

#### 1. 1997, 1998, 1999 YILLARI TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SONUÇLARININ İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRMESİ

##### 1.1. 1997 Yılı T.S.U. Sonuçlarının İstatistikî Değerlendirmesi

###### 1.1.1. Uzlaşma Başvurusu İtibariyle

Türkiye genelinde mükellef sayılarını gösteren Tablo 1 incelendiğinde; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Götürü Usul mükellef sayısı toplamı: 3.122.762'dir.

Tablo 3'e göre bu mükelleflerin 114.187 tanesi T.S.U. talep etmiştir. Uzlaşma sağlanan mükellef sayısı 106.411'dir

Uzlaşma oranı (İş verim yüzdesi): %93.1'dir. Yani uzlaşma talep eden 100 mükelleften 93'ü ile uzlaşma sağlanmış, 7'si ile sağlanamamıştır.

### **1.1.2. Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır)**

Tablo 2'ye göre uzlaşma konusu yapılan vergi miktarı: 4.670.576,2'dir. Kaldırılan vergi miktarı: 2.950.556,9'dur.

Tablo 4'e göre; vergide indirim oranı: %63'dür. Verginin ödettirilme oranı: %37'dir.

### **1.1.3. Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır)**

Tablo 2'ye göre uzlaşma konusu yapılan ceza miktarı: 8.514.277,3'dür. Kaldırılan ceza miktarı: 8.488.488,4'dür.

Tablo 4'e göre; cezalarda indirim oranı: %99'dur. Cezaların ödettirilme oranı: %1'dir.

## **1.2. 1998 Yılı T.S.U. Sonuçlarının İstatistikî Değerlendirmesi**

### **1.2.1. Uzlaşma Başvurusu İtibariyle**

Türkiye genelinde mükellef sayılarını gösteren Tablo 1 incelendiğinde; Gelir Vergisi Kurumlar Vergisi ve Götürü usul mükellef sayısı toplamı: 3.253.621'dir.

Tablo 3'e göre bu mükelleflerin 96.583'ü T.S.U. talep etmiştir. Uzlaşma sağlanan mükellef sayısı 73.101'dir

Uzlaşma oranı (İş verim yüzdesi): %75,6'dır. Yani uzlaşma talep eden 100 mükelleften 75'i ile uzlaşma sağlanmış, 25'i ile sağlanamamıştır.

### **1.2.2. Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır)**

Tablo 2'ye göre uzlaşma konusu yapılan vergi miktarı: 5.492.249,2'dir. Kaldırılan vergi miktarı: 1.326.206,0'dur.

Tablo 4'e göre; vergide indirim oranı: %24'dür. Verginin ödettirilme oranı: %76'dır.

### **1.2.3. Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır)**

Tablo 2'ye göre uzlaşma konusu yapılan ceza miktarı: 11.097.070.0'dır. Kaldırılan ceza miktarı: 10.067.443.4'dür.

Tablo 4'e göre; cezalarda indirim oranı: %90.7'dir. Cezaların ödettirilme oranı: %9.3'dür.

## **1.3. 1999 Yılı T.S.U. Sonuçlarının İstatistikî Değerlendirmesi**

### **1.3.1. Uzlaşma Başvurusu İtibariyle**

Türkiye genelinde mükellef sayılarını gösteren Tablo 1 incelendiğinde; Gelir Vergisi Kurumlar Vergisi ve Basit usul mükellef sayısı toplamı: 3.288.057'dir.

Tablo 3'e göre bu mükelleflerin 53.558 tanesi T.S.U. talep etmiştir. Uzlaşma sağlanan mükellef sayısı 47.744'dür

Uzlaşma oranı (İş verim yüzdesi): %89.1'dir. Yani uzlaşma talep eden 100 mükelleften 89'u ile uzlaşma sağlanmış, 11'i ile sağlanamamıştır.

### **1.3.2. Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır)**

Tablo 2'ye göre uzlaşma konusu yapılan vergi miktarı: 9.643.877.0'dır. Kaldırılan vergi miktarı: 3.434.108.1'dir.

Tablo 4'e göre; vergide indirim oranı: %35'dir. Verginin ödettirilme oranı: %65'dir.

### **1.3.3. Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak 6 Hane Atılmıştır)**

Tablo 2'ye göre uzlaşma konusu yapılan ceza miktarı: 17.973.371.6'dır. Kaldırılan ceza miktarı: 16.449.588.4.'dür.

Tablo 4'e göre; cezalarda indirim oranı: %99.5'dir. Cezaların ödettirilme oranı: %8.5'dir.

### **1.4. 1997,1998,1999 Yılları T.S.U. Sonuçları Toplamının İstatistiki Değerlendirmesi**

#### **1.4.1. Uzlaşma Başvuru İtibariyle**

Tablo 3'e göre T.S.U. talep eden mükellef sayısı: 264.328'dir. Uzlaşma sağlanan mükellef sayısı: 227.256'dır.

İş verim yüzdesi ise %85.9'dur.

#### **1.4.2. Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi Miktarı İtibariyle (Milyon TL. Olarak, 6 Hane Atılmıştır)**

Tablo 2'ye göre üç yıl için T.S.U. konusu yapılan vergi miktarı: 19.806.702.4'dür. Kaldırılan vergi miktarı: 7.710.871.0'dır.

Tablo 4'e göre üç yıl için vergide indirim oranı ortalaması %38.9'dur. Vergilerin ödettirilme oranı: %61.1'dir.

#### **1.4.3. Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza Miktarı İtibariyle (Milyon TL Olarak, 6 Hane Atılmıştır)**

Tablo:2'ye göre üç yıl için T.S.U. konusu yapılan ceza miktarı: 37.584.718.9'dur. Kaldırılan ceza miktarı: 35.005.520.2'dir.

Tablo 4'e göre cezalarda indirim oranı: %93.1'dir Cezaların ödettirilme oranı: %6.9'dur.



## **2. 1997,1998,1999 YILLARI TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA SONUÇLARININ İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRMESİ (MAHALLİ DENETİM ELEMANLARINCA VE MERKEZİ DENETİM ELEMANLARINDAN HESAP UZMANLARINCA YAPILAN İNCELEME RAPORLARINA GÖRE)**

T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi sadece Mahalli Denetim Elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporlarına göre T.Ö.U. istatistiği yaptığından, Merkezi Denetim Elemanları T.Ö.U. Sonuçları Hesap Uzmanları Kurulu, Teftiş Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığından temin edilmeye çalışılmıştır. Ancak, Merkezi Denetim Elemanlarından sadece Hesap Uzmanları Kurulu istatistiki çalışma yaptığından, çalışmamızda Mahalli Denetim Elemanları ve Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen İnceleme Raporları T.Ö.U. sonuçlarının istatistiki değerlendirmesi yapılacaktır.

### **2.1. 1997 Yılı T.Ö.U. Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirmesi**

#### **2.1.1. Uzlaşma Başvurusu İtibariyle**

Tablo 5'e göre uzlaşmaya konu rapor sayısı: 19.587'dir. Uzlaşılan rapor sayısı: 17.103'dür. Uzlaşılamayan rapor sayısı: 2484'dür. İş verim yüzdesi: %87'dir.

Yani, uzlaşma talep edilen 100 rapordan 87'sinde uzlaşma sağlanmış, 13'ünde sağlanamamıştır.

#### **2.1.2. Uzlaşma Sonrası Vergi ve Ceza Miktarı Bakımından (Milyon TL Olarak, 6 Hane Atılmıştır)**

İstatistiki veriler, uzlaşma öncesi vergi ve ceza miktarını içermemektedir. Dolayısıyla Tablo 6'ya göre uzlaşma sonrası vergi miktarı: 119.133.1'dir. Uzlaşma sonrası ceza miktarı ise: 536.613.9'dur.

### **2.2. 1998 Yılı T.Ö.U. Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirmesi**

#### **2.2.1. Uzlaşma Başvurusu İtibariyle**

Tablo 5'e göre uzlaşmaya konu rapor sayısı: 20.572'dir. Uzlaşılan rapor sayısı: 18.852'dir. Uzlaşma oranı (iş verim yüzdesi): %92'dir.

Yani, uzlaşma talep edilen 100 rapordan 92'si üzerinde uzlaşılmış, 8'i ile uzlaşma sağlanamamıştır.

### **2.2.2. Uzlaşma Sonrası Vergi ve Ceza Miktarı Bakımından (Milyon TL Olarak, 6 Hane Atılmıştır)**

İstatistiki veriler, uzlaşma öncesi vergi ve ceza miktarını içermemektedir. Dolayısıyla Tablo 6'ya göre uzlaşma sonrası vergi miktarı: 88.565.3'dür. Uzlaşma sonrası ceza miktarı: 453.569.073.8'dir.

### **2.3. 1999 Yılı T.Ö.U. Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirmesi**

#### **2.3.1. Uzlaşma Başvurusu İtibariyle**

Tablo 5'e göre uzlaşmaya konu rapor sayısı: 5.817'dir. Uzlaşılan rapor sayısı: 5243'dür. Uzlaşma Oranı (iş verim yüzdesi): %90'dır.

Yani, uzlaşma talep edilen 100 rapordan 90'ı ile uzlaşma sağlanmış, 10'u ile uzlaşma sağlanamamıştır.

#### **2.3.2. Uzlaşma Sonrası Vergi ve Ceza Miktarı Bakımından (Milyon TL Olarak, 6 Hane Atılmıştır)**

İstatistiki veriler, uzlaşma öncesi vergi ve ceza miktarını içermemektedir. Dolayısıyla Tablo 6'ya göre uzlaşma sonrası vergi miktarı: 3.925.640.4'dür. Uzlaşma sonrası ceza miktarı: 744.417.1'dir.

### **2.4. Hesap Uzmanları Tarafından Yapılan İncelemeler Sonucuna Göre T.Ö.U. Sonuçları**

Tablo 7'ye göre 1997 yılında 2.388 inceleme raporu düzenlenmiştir. Bu inceleme raporlarının 2123'ü için uzlaşma talep edilmiş ve 1675'i üzerinde uzlaşmıştır. Uzlaşma oranı: %79'dur.

Yani uzlaşma talep edilen 100 rapordan 79'u uzlaşma ile kesinleşmiştir.

1998 yılında 3.909 inceleme raporu düzenlenmiştir. Bu inceleme raporlarının 3.220'si için T.Ö.U. talep edilmiş ve 2920'si üzerinde uzlaşmıştır. Uzlaşma oranı: %91'dir.

Yani uzlaşma talep edilen 100 rapordan 84'ü uzlaşma ile kesinleşmiştir.

1999 yılında 2215 inceleme raporu düzenlenmiştir. Bu inceleme raporlarının 1654'ü için uzlaşma talep edilmiş ve 1390'ı üzerinde uzlaşmıştır. Uzlaşma oranı % 84'tür.

Yani uzlaşma talep edilen 100 rapordan 84'ü uzlaşma ile kesinleşmiştir.

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Genel Çalışma Planı 2000'de yer alan bilgiye göre; "son 5 yıllık verilere göre, Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen her 100 raporun 88 tanesi için uzlaşma istenmekte, uzlaşmaya konu olan her 100 raporun da 83 tanesinde uzlaşma vaki olmakta, sonuç olarak Hesap Uzmanları Kurulu'nda düzenlenen her 100 raporun 72 tanesi tarhiyat öncesi uzlaşma ile kesinleşmektedir. Bakiye 28 raporun 16 tanesi yargıya gitmekte, 12 tanesi ise yargı, Tarhiyat sonrası uzlaşma veya merkezi uzlaşma arasında dağılmakta ya da kaçakçılık cezalı tarhiyatı içerdiği için hiçbir aşamada uzlaşma konusu olmayıp V.U.K.'nun 376'ncı maddesindeki hükümlerden yararlanılarak ödenmektedir" denilmektedir.

### **3. 1997-1999 YILLARI VERGİ MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜNÜN İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRMESİ**

Türkiye genelinde Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresine dahil Vergi Mahkemelerinin yıl içinde tüm dava dosyalarının ortalama ve ne kadarının sonuçlandırıldığını gösteren Tablo 8'e göre; İş verimi yüzdesi 1997-1999 yılları için % 69'dur.

Yıllar itibariyle iş verimi yüzdesi;

1997 yılında : % 71'dir.

1998 yılında : % 69'dur.

1999 yılında : % 68'dir.

Görüldüğü üzere giderek azalış göstermektedir.

Türkiye genelinde vergi mahkemelerinde sonuçlandırılmayan dava dosyalarının tüm davalara oranı;

1997 yılında :  $19.079 \times 100 / 67.182 = \% 29$

1998 yılında :  $18.058 \times 100 / 58.272 = \% 31$

1999 yılında :  $19.292 \times 100 / 61.800 = \% 32$

olduğu görülmektedir.

Türkiye genelinde vergi mahkemelerinde 1997-1999 yıllarında devredilen dosya sayısı ve gelen dosya sayısı toplamı olan 187.254 dosyanın ; 130.825 tanesi karara bağlanmış, 56.429 tanesi ertesi yıllara devredilmiştir.

Yani sonuçlandırılmayan dava dosyasının tüm dava dosyalarına oranı :

$56.429 \times 100 / 187.254 = \% 31$ 'dir.

#### 4. 1997-1999 YILLARI BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜNÜN İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye genelinde Bölge İdare Mahkemelerinin yıl içinde tüm dava dosyalarının ortalama ne kadarının sonuçlandırıldığını gösteren Tablo 9'a göre:

İş verimi yüzdesi 1997-1999 yılları için  $\% 85$ 'dir.

Yıllar itibariyle iş verimi yüzdesi;

1997 yılında :  $\% 92$ 'dir.

1998 yılında :  $\% 89$ 'dur.

1999 yılında :  $\% 91$ 'dir.

Görüldüğü üzere etkinlik artmamıştır.

Türkiye genelinde Bölge İdare Mahkemelerinde sonuçlandırılmayan dava dosyalarının, tüm dosyalara oranı:

1997 yılında :  $658 \times 100 / 8905 = \% 8$ 'dir.  
 1998 yılında :  $579 \times 100 / 5573 = \% 11$ 'dir.  
 1999 yılında :  $754 \times 100 / 8890 = \% 9$ 'dur.

Türkiye genelinde Bölge İdare Mahkemelerinde 1997-1999 yıllarında, önceki yıldan devreden ve ilgili yılda gelen toplam dosya sayısı : 23.368'dir. Bu dava dosyalarının 21.377 tanesi karara bağlanmış, 1991 tanesi ise ertesi yıllara devretmiştir.

Yani, sonuçlandırılmayan dava dosyalarının tüm dava dosyalarına oranı:

$1991 \times 100 / 23.368 = \% 15$ 'dir.

## 5 . BÖLÜM DEĞERLENDİRMESİ

İdari çözüm yollarının en geniş uygulama alanı bulunduğu uzlaşma müessesesi, henüz kendisinden beklenen performansı gösterememektedir.

Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri'nin yıl içinde dosya sayısı ortalama; Vergi Mahkemelerinde  $\% 69$ , Bölge İdare Mahkemelerinde ise  $\% 85$ 'dir. İstatistik sonuçlarına baktığımızda ertesi yıla devreden dosya sayısı, hemen hemen önceki yıldan devreden dosya sayısına eşittir.

Yargıya intikal eden dava dosyalarının 1-2 sene karara bağlanamadığını düşünürsek, hem idarenin hem de mükelleflerin bu durumdan zararlı çıktığını kabul etmek gerekir.

Türkiye genelinde 1997, 1998, 1999 yılları T.S.U. sonuçlarına göre, sonuçlandırılan dosya sayısı (iş verim yüzdesi)  $\% 85,9$ 'dur. Yani T.S.U. talep eden her 100 mükelleften 86'sı ile uzlaşma sağlanmaktadır. T.Ö.U. sonuçlarına göre ise üç yılın iş verim yüzdesi; Mahalli denetim elemanlarının sonuçlarına göre  $\% 90$ , Hesap Uzmanlarının sonuçlarına göre  $\% 85$ 'dir. T.Ö.U. sonuçlarına göre toplam T.Ö.U. işverim yüzdesi;  $\% 87,5$ 'dir. Yani T.Ö.U. talep eden her 100 mükelleften 88'i ile uzlaşma sağlanmaktadır.

T.Ö.Uzlaşmaya konu olan rapor sayılarında yıllar itibariyle göze çarpan düşüklük

ise, inceleme elemanlarının kamu'dan aldığı ücretlerin düşük olmasından dolayı özel sektöre geçmiş olmalarından ileri gelen inceleme elemanı eksikliğinden kaynaklandığı gibi, V.U.K.'nda 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 4008 sayılı yasa ile yapılan değişiklik uyarınca kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezasının hem tarhiyat öncesi hemde tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamından çıkarılmış olması neden olmuş olabilir. (4444 Sayılı Yasa İle V.U.K.'nun 344'ncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezaları olarak değiştirilmiştir.)

Yine istatistiki verilere bakıldığında vergide indirim oranının, cezalarda indirim oranına göre bariz şekilde düşük olduğu görülmektedir.

Uzlaşma müessesesinin etkinliğinin artırılması için, mükelleflerin yargıya intikal etmeden önce uzlaşma talep etme şartının getirilmesi gereklidir.

Ancak bu şartın getirilmesinden önce, mükelleflerin uzlaşmanın avantajları açısından bilgilendirilmesi, bürokratik engellerin kaldırılması ve uzlaşma komisyonu üyelerinin işlemlerinin azaltılması, komisyon üyelerine verilen yetkilerin artırılması gibi önlemlerin alınması gereklidir.

**Tablo 1: Mükellef Sayıları (Türkiye Geneli)**

Yıllar	Mükellef Sayısı			Toplam A+B+C
	Gelir Vergisi Mükellef Sayısı (A)	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı (B)	Basit Usul (*) Mükellef Sayısı (C)	
1997	1,780,142	472,899	869,721	3,122,762
1998	1,882,489	533,282	837,850	3,253,621
1999	1,988,007	560,411	739,639	3,288,057

(\*) 1997 ve 1998 yıllarında Götürü Usul, 1999 yılında Basit Usul olarak anlaşılmalıdır.

**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi'nden alınan bilgiler doğrultusunda tarafımızdan oluşturulmuştur.

**Tablo 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu Faaliyetleri  
(Türkiye Genelinde)**

Yıllar	Uzlaşmaya Giren			Uzlaşılan				Kaldırılan	
	Dosya Sayısı (1)	Vergi Miktarı (2)	Ceza Miktarı (3)	Dosya Sayısı (4)	Oran (4/1) (5)	Vergi Miktarı (6)	Ceza Miktarı (7)	Vergi Miktarı (8)	Ceza Miktarı (9)
1997	114.187	4.670.576,2	8.514.277,3	106.411	% 93,1	1.720.019,3	25.788,9	2.950.556,9	8.488.488,4
1998	96.583	5.492.249,2	11.097.070,0	73.101	% 75,6	4.166.043,2	1.029.626,6	1.326.206,0	10.067.443,4
1999	53.558	9.643.877,0	17.973.371,6	47.744	% 89,1	6.209.768,9	1.523.783,2	3.434.108,1	16.449.588,4
Toplam	264.328	19.806.702	37.584.718,9	227.256	% 85,9	12.095.831,4	2.579.198,7	7.710.871,0	35.005.520,2

**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi'nden alınan bilgiler doğrultusunda tarafımızdan oluşturulmuştur.

**Tablo 3: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları  
(Türkiye Geneli-Dosya Sayısı İtibariyle)**

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı (A)	Uzlaşılan Dosya Sayısı (B)	Uzlaşılmayan Dosya Sayısı (C)	İş Verimi Yüzdesi [B/A]
1997	114.187	106.411	7.776	% 93,1
1998	96.583	73.101	23.482	% 75,6
1999	53.558	47.744	5.814	% 89,1
Toplam	264.328	227.256	37.072	% 85,9

**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi'nden alınan bilgiler doğrultusunda tarafımızdan oluşturulmuştur.

**Tablo 4: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları  
(Türkiye Genelinde)**

Milyon TL.

Yıllar	Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi (A)	Uzlaşma Sonrası Vergi (B)	Kaldırılan Vergi Miktarına Göre Vergide İndirim Oranı (%) (C) (A-B)/A	Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza (D)	Uzlaşma Sonrası Ceza (E)	Kaldırılan Ceza Miktarına Göre Cezada İndirim Oranı (%) (F) (D-E) / D	Uzlaşma Talebi Sayısı (G)	Uzlaşmaya Varılan Sayı (H)	Uzlaşma Oranı (H/G)
1997	4.670.576,2	1.720.019,3	% 63	8.514.277,3	25.788,9	% 99,6	114.187	106.411	% 93,1
1998	5.492.249,2	4.166.043,2	% 24	11.097.070,0	1.029.626,6	% 90,7	96.583	73.101	% 75,6
1999	9.643.877,0	6.209.768,9	% 35	17.973.371,6	1.523.783,2	% 91,5	53.558	47.744	% 89,1
Toplam	19.806.702,4	12.095.831,4	% 38,9	37.584.718,9	2.579.198,7	% 93,1	264.328	227.256	% 85,9

**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi'nden alınan bilgiler doğrultusunda tarafımızdan oluşturulmuştur.

**Tablo 5: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları  
(Türkiye Geneli-Rapor Sayısı İtibariyle)**

**Mahalli Denetim Elemanlarınca Yapılan İncelemeler Sonunda**

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Rapor Sayısı (A)	Uzlaşılın Rapor Sayısı (B)	Uzlaşılmayan Rapor Sayısı (C)	İş Verimi Yüzdesi (B/A)
1997	19.587	17.103	2.484	% 87
1998	20.572	18.852	1.720	% 92
1999	5.817	5.243	574	% 90
Toplam	45.976	41.198	4.778	% 89,6

**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi'nden alınan bilgiler doğrultusunda tarafımızdan oluşturulmuştur.

**Tablo 6: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları  
(Türkiye Genelinde)**

**Mahalli Denetim Elemanlarınca Yapılan İncelemeler Sonunda**

Milyon TL.

Yıllar	Uzlaşma İstenilen Rapor Sayısı (A)	Uzlaşılın Rapor Sayısı (B)	Uzlaşma Oranı (B/A) (C)	Uzlaşma Sonrası Vergi (D)	Uzlaşma Sonrası Ceza (E)
1997	19.587	17.103	% 87	119.133,1	536.613,9
1998	20.572	18.852	% 92	88.565,3	453.569.073,8
1999	5.817	5.243	% 90	3.925.640,4	744.417,1

**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi'nden alınan bilgiler doğrultusunda tarafımızdan oluşturulmuştur.



**Tablo 7: Hesap Uzmanları Tarafından Düzenlenen İnceleme Raporlarının  
Tarihiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları  
(Türkiye Geneli)**

Yıllar	Eleştiri Raporu Sayısı	T.Ö. Uzlaşma İstenen Rapor Sayısı	T.Ö. Uzlaşma İsteme Oranı	T.Ö. Uzlaşılan Rapor Sayısı	T.Ö. Uzlaşma Oranı	Toplam T.Ö. Uzlaşma Oranı
1995	4.177	4.061	% 97	3.295	% 81	% 79
1996	4.023	3.559	% 88	2.795	% 79	% 70
1997	2.388	2.123	% 89	1.675	% 79	% 70
1998	3.909	3.220	% 82	2.920	% 91	% 75
1999	2.215	1.654	% 75	1.390	% 84	% 63
Toplam	16.712	14.617	% 88	12.075	% 83	% 72

**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu, Genel Çalışma Planı 2000, s.12.

**Tablo 8: Vergi Mahkemeleri İş Yüğü  
(Türkiye Geneli)**

Yıllar	Toplam Dava Sayısı (Toplam Dosya Sayısı) (A)	Geçen Yıldan Devir Eden Dosya Sayısı (B)	Yıl İçinde Gelen Dosya Sayısı (C)	Yıl İçinde Karara Bağlanan Dosya Sayısı (D)	Gelecek Yıla Devir Eden Dosya Sayısı (E)	İş Verimi Yüzdesi (D/A)
1997	67.182	27.008	35.756	48.103	19.079	% 71
1998	58.272	19.079	35.425	40.214	18.058	% 69
1999	61.800	18.058	40.022	42.508	19.292	% 68
Toplam	187.254	64.145	111.203	130.825	56.429	% 69

**Kaynak:** T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden alınan bilgiler doğrultusunda tarafımızdan oluşturulmuştur.

**Tablo 9: Bölge İdare Mahkemeleri İş Yüğü  
(Türkiye Geneli)**

Yıllar	Toplam Dava Sayısı (Toplam Dosya Sayısı) (A)	Geçen Yıldan Devir Eden Dosya Sayısı (B)	Yıl İçinde Gelen Dosya Sayısı (C)	Yıl İçinde Karara Bağlanan Dosya Sayısı (D)	Gelecek Yıla Devir Eden Dosya Sayısı (E)	İş Verimi Yüzdesi (D/A)
1997	8.905	2.014	6.891	8.247	658	% 92
1998	5.573	658	4.915	4.994	579	% 89
1999	8.890	579	8.311	8.136	754	% 91
Toplam	23.368	3.251	20.117	21.377	1.991	% 85

**Kaynak:** T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden alınan bilgiler doğrultusunda tarafımızdan oluşturulmuştur.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ YOLLA ÇÖZÜMÜNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

İkinci bölümde vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü tek tek ele alınmış ve taraflar bakımından sonuçlarına değinilmişti. Bu bölümde vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünde karşılaşılan sorunlar ele alınarak, çözüm önerilerine yer verilecektir.

#### 1. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

##### 1.1. Vergi Hatasından Kaynaklanan Uyuşmazlık ile Hukuki Uyuşmazlığın Karışması

Vergi hataları V.U.K.'nda teker teker sayılmıştır. Ancak bu rağmen nelerin vergi hatası olduğunu, nelerin vergi hatası olmadığını çıkarmak çoğu kez mümkün değildir.<sup>119</sup> Vergilendirme işlemlerinde düzeltme sadece vergi hatalarında mümkündür. Vergi hataları olarak nitelendirilmeyen hukuksal uyuşmazlıklar, Danıştay'ın kökleşmiş içtihadına göre düzeltme yoluyla düzeltilemez. Bu tür uyuşmazlıklar hakkında süresi içinde dava açılmamışsa, sonradan düzeltme talebinde bulunularak dava hakkı elde etmek mümkün değildir.

Hukuksal uyuşmazlıkların ancak dava yoluyla çözülebilmesi ve dava açmanın süre ile sınırlı olması karşısında, düzeltme başvurusu sırasında dava açma süresinin geçirilmemesi için düzeltme başvurusunun dava dilekçesi yerine geçmesinin kabul edilmesi sorunu çözecektir.

Dava açma süresinin geçmiş olduğu hallerdeki düzeltme başvurusunun reddi

---

<sup>119</sup>Ahmet ESEN, "Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesine Gidilmesi", **Maliye Postası Dergisi**, Yıl: 11, S.: 232, (1 Mayıs 1990), s.11.

halinde şikayet yoluyla müracaat sözkonusudur. Bu yolla çözüm sağlanamaması durumunda işlemin iptalinin bağlanması amacıyla yargıya gidilir. Ancak bu hallerde yargı yeri doğrudan Danıştay'dır. Bu ise Vergi Mahkemesi aşamasının ortadan kalkması nedeniyle, pratikte, yargılamada ve dolayısıyla haklılığın ispatında eksiklik anlamına gelir.<sup>120</sup>

### **1.2. Düzeltmenin Yapılmasının Vergi İncelemesi Sonucuna Bağlanması**

V.U.K.'nun 120'nci maddesine göre, vergi muamelelerine ilişkin hatalı işlemlerde düzeltme yapma yetkisi, tarhiyatı yapan vergi dairesi müdürüne aittir. Usulüne uygun olarak yapılmış düzeltme talepleri vergi dairesince yerinde görülürse, hatalı işlem düzeltilir. Vergi dairesinin kendi yaptığı açık ve mutlak vergi hataları nispeten kolay düzeltilirken, mükelleflerin düzeltme taleplerinde hatanın düzeltilmesi için, önce konunun vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca incelenmesi sağlanarak, düzenlenecek inceleme raporlarına göre düzeltme yapılmaktadır. V.U.K.'nun 135'nci maddesiyle vergi dairesi müdürlerine de inceleme yapma yetkisi verilmiş olduğu halde, vergi dairelerinin işyükünün fazla olması ve hata ile ilgili tesbitin inceleme elemanları tarafından yapılmasını tercih etmeleri nedeniyle yapılacak işlemler uzamaktadır. İnceleme yetkisi bulunan vergi dairesi müdürlerinin basit bir incelemeyle anlaşılabilir konular bile incelemeye sevk edildiğinde, inceleme elemanı yetersizliği ve incelemede iş yükünün çokluğu nedeniyle düzeltmenin yapılması çok gecikebilmektedir.

Konunun uzman görüşüyle çözümlenmek istenmesi, sorumluluk almaktan kaçınma isteği dışında, vergi dairelerinin işyükünün azaltılması veya vergi dairesi müdür yardımcılarında da inceleme yapma yetkisinin verilmesi halinde, inceleme için zaman kaybetmeksizin düzeltme yapılabilir.

### **1.3. Düzeltme İşlemi İçin Cevap Süresinin Belirlenmemiş Olması**

Düzeltilme talebi ve düzeltmeye ilişkin usulleri düzenleyen V.U.K.'nda idarenin düzeltme işlemini ne kadar sürede yapacağı belirlenmemiştir. Düzeltme talebiyle vergi dairesine başvuran mükellefe cevap vermede belirlenmiş bir sürenin bulunmaması ve genellikle bu cevabın gecikmesi sonucu mükellefin dava açma süresi geçmektedir. Çünkü, V.U.K.'nda cevap süresi bulunmamakla birlikte, dava açma, vergi hatasına bağlı

<sup>120</sup>ESEN, a.g.m., s.12.

düzeltilme talebinin idari bir işlem ile ilgili olması nedeniyle, idari işlemler hakkındaki dava açma süresine tabidir. Bu süre ise İ.Y.U.K.'nun 10-11'nci maddelerinde belirlenen, düzeltilme başvurusundan itibaren 60 gün içinde verilecek cevaba göre veya cevap verilmemesi halinde bu süre sonunda başlamakta ve idari davalarda 60 gün, Vergi Mahkemesinde ise 30 gündür. V.U.K.'nun 120'nci maddesiyle düzenlenen düzeltilme yetkisi ve reddiyatı hükmünde, düzeltilme talebi ile ilgili cevap süresi belirlenmemiş olduğu halde, 4369 Sayılı Kanun ile V.U.K.'nun 112'nci maddesine 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen 4'üncü bendinde "fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltilme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 Sayılı Kanuna göre (A.A.T.U.H.K.) belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir" denilmektedir. V.U.K.'na yeni eklenen bu hüküm vergi daireleri tarafından yeterince anlaşılacakla beraber 120'nci maddede cevap verme süresinin belirlenmemiş olması nedeniyle, şu ana kadar uygulanan İ.Y.U.K.'nun 10-11'nci maddelerinde belirlenen düzeltilme başvurusundan itibaren başlayan 60 günlük süreyle tezatlık oluşturmaktadır. Yani, V.U.K.'nda düzeltilme talebi ile ilgili cevap süresi belirlenmemiş olduğu halde, dava açma bakımından süre nedeniyle hak kaybetme söz konusu olacağından idari yolla çözümlenebilecek konular için idareye başvurulmadan, yargı yoluna gidilmekte bu ise çözümü uzatmakta ve zorlaştırmaktadır.

#### **1.4. Tarama ve Kontrol Bölümünün İşletilmemesi**

Vergi işlemlerindeki hataların ortaya çıkarılması V.U.K.'nun 119'ncü maddesinde beş bent halinde düzenlenmiştir. Hataların tesbiti görevi bu maddeye göre ağırlıklı vergi idaresine verilmiştir. Vergi Daireleri Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliğine göre Bağımsız Vergi Dairelerinin ana hizmet birimleri arasında Tarama ve Kontrol Bölümü oluşturulmuştur. Tarama ve Kontrol Bölümünün görevleri arasında vergi dairelerindeki birim ve servislerin iş ve işlemlerinin yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğunu kontrol etmek ve vergi dairesi müdürünün yazılı veya sözlü olarak bildirdiği tarama ve kontrol işlemlerini yapmak yer almaktadır. Tarama ve Kontrol Bölümünün bu görevlerini yerine getirmesi sonucu vergi hatalarını ortaya çıkarmak bakımından vergi idaresine V.U.K.'nun 119'ncü maddesiyle verilen görevin yapılmasını sağlayacak ve yapılmış

bütün hatalar vergi idaresi tarafından tesbit edilecektir. Böylelikle mükelleflerin haklarının korunmasında sağlanacaktır.

Ancak uygulanacak vergi mevzuatının sürekli değişmesi, memurlara sağlanabilen maddi imkanların sınırlılığı gibi nedenlerle yetişmiş eleman bulmanın ve yetişmiş elemanları görevlerinde tutmanın zorlaşması nedeniyle, vergi dairelerinde hataların ortaya çıkarılmasından çok günlük işlemlerin yapılması için çalışılmaktadır. Tarama ve Kontrol Bölümlerinde ya az görevli bulunmakta ya da başka bölümlerde istihdam edilemeyen kişiler pek bir iş yapmadan bu bölüm kadrosunda yer almaktadır.

Tarama ve Kontrol Bölümünün bütün bölümlerde çalışmış tecrübeli memurlarla aktif hale getirilmesi halinde vergi dairesinin işlemleri en kısa sürede kontrolden geçeceği ve vergi hataları, uyuşmazlık haline gelmeden belki de beyan dönemi içinde ortaya çıkarılacağından, vergi uyuşmazlıkları, vergi idaresinin ve vergi yargı organlarının iş yükü, genel olarak azalacaktır.

## **2 . VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA YOLUYLA ÇÖZÜMÜNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

### **2.1. Uzlaşma Kurumunun Aksayan Yönleri**

#### **2.1.1. Genel Olarak**

Uzlaşma kurumuna ait esaslar şu şekilde sayılabilir.

- İkmalen, Re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (V.U.K.'nun 344'ncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, bazı koşulların bulunması halinde uzlaşmaya gidilebilir.

- Prensip olarak mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma isteminde bulunabilir. Ancak, re'sen tarhiyatta idare de ilgileri hiç bir taahhüdü öngörmemek kaydıyla mükellef veya ceza muhatabını uzlaşma isteminde bulunmaya davet edebilir.

- Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşılacak konulara ilişkin kararları kesin olup, Danıştay dahil hiçbir merciye dava açılmaz ve şikayette bulunulamaz.

Çeşitli tarh işlemlerini kapsayan modern vergi uygulamasında, idarenin vergi olaylarının değerlendirilmesinde bilmeden yanlışlıklar yapması ve mükellefin de yapılan tarihyata ait olayları gereği kadar kavrayamaması veya yasa hükümlerine uygun bulmaması, uygulamanın doğal bir sonucudur.

Bu durumlarda mükellefin dava açma hakkını kullanarak mali yargı mercilerine gitmek suretiyle tarihyatı kaldırmak isteyeceği de doğaldır.

Bir vergi uyuşmazlığının mali yargı organlarında izlenmesi ve sonuçlandırılması uzun zaman ve formaliteleri getirmekte, mükellef ve idare bakımından önemli zaman, emek ve para kaybına neden olmaktadır.

Bütün sorun, sözkonusu uyuşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi ve böylece mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az sayıda başvurulmasının sağlanmasıdır.

### **2.1.2. Uzlaşma Kurumundaki Aksaklıkların Nedenleri**

Uyuşmazlıkların, yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması üzerine çözümlenmesini sağlamak amacıyla kabul edilen uzlaşma kurumu, henüz kendisinden beklenen performansı gösterememektedir.

Bunun nedenleri şu şekilde sayılabilir.

#### **2.1.2.1. Uzlaşma Sınırlarının Darlığı**

Uygulamada uzlaşma sınırları çok dar tutulmuş ve ancak belirli hallerde ve belirli bir süre içerisinde uzlaşma yolu mümkündür. Uzlaşma konusu ve sınırları çok geniş tutulmalı, bütün vergiler uzlaşma konusu yapılabildiği gibi, her aşamada ve uzlaşılacak vergi ve ceza miktarında bir sınırlamaya tabi tutulmamalıdır. Nitekim batı ülkelerinde bütün vergiler uzlaşma konusu yapılabildiği gibi, uzlaşılacak vergi ve ceza miktarında herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır.<sup>121</sup>

---

<sup>121</sup>AKSOY, a.g.e., s. 174.

### 2.1.2.2. Uzlaşma Kurumlarının Bilinmemesi

Mükelleflerin büyük çoğunluğu böyle bir kurumun varlığından ve işleyişinden haberdar değildir. Mükelleflerin etkin şekilde uzlaşma kurumundan yararlanma hakları konusunda bilgilendirilmeleri gereklidir.

### 2.1.2.3. Uygulamada Vergi Asılları Üzerinde Uzlaşmaya Gidilmemesi

V.U.K. ek madde 1'de vergi asılları üzerinde de uzlaşma yapılacağı hükme bağlandığı halde, uzlaşma komisyonları genellikle vergiler konusunda uzlaşmadan kaçınmaktadır. Şüphesiz bunun sebebi, komisyon üyelerinin davranışlarından kaynaklanmaktadır. Komisyon üyeleri, bu işi asıl işleri yanında ikinci bir ek iş olarak yapmaktadırlar. Bu komisyonların başkan ve üyeleri idarede çalışan ve idareye bağlı kişiler olduğu için bazı nedenlerle uzlaşmada çekimser davranmaktadırlar.

Bu nedenleri şöyle sıralayabiliriz. Birincisi, bu kişilerin bir vergi tetkik elemanının veya memurunun yapmış olduğu tarh ve tahakkuk işlemini bozmak istememeleridir. ikincisi, uzlaşma sağlandığı zaman rüşvet verilerek uzlaşmanın sağlandığı hususunda doğabilecek dedikoduların önlenmesidir. Üçüncüsü de, komisyon üyelerinin Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarına nazaran bilgi noksanlıkları nedeniyle, bu işi ek iş olarak yaptıkları için gerekli araştırma ve incelemeyi de yapamadıklarından, onların vermiş oldukları rapora aynen katılmalarıdır. Sonuç olarak, Uzlaşma Komisyonlarındaki vergi asılları ile ilgili müzakerelerde başkan ve üyeler genellikle çekimser bir davranış içine girmektedirler.<sup>122</sup>

Cezalar konusunda ise, uygulamada V.U.K.'nin 376. maddesindeki indirimler baz olarak kullanılmakta, bu indirimler göz önüne alındıktan sonra kalan meblağdan belli bir indirim yapılmaktadır. Bu durum dava yolu için zaman kazanmak isteyen kötüniyetli mükelleflerin işlerine yaramaktadır. Ayrıca, vergilerde uzlaşmaya yanaşılmaması, mükellefleri sadece ceza için Uzlaşma Komisyonuna başvurmakta, dava yoluna gitmeye sevk etmektedir.

---

<sup>122</sup>AKSOY, a.g.e., s. 176.

#### 2.1.2.4. Komisyonların Sık Sık Toplanmaması

Uzlaşma komisyonlarını haftada 2 veya 3 kez yarım gün toplanabilmeleri uzlaşma istemlerinin birikmesine yol açmaktadır. Uzlaşma Komisyonlarında uzun süre bekleyen uzlaşma istemleri kötüniyetli mükelleflerin menfaatinde. Şöyle ki, uzlaşma istemi uygun görülen mükellefe görüşmenin günü, saati ve yapılacağı yer Uzlaşma Komisyonu tarafından yazılı ile en az 15 gün evvelinden bildirilmektedir. Mükellef gösterdiği adreste bulunamıyorsa, uygulamada yeni adresinin araştırılmasına ve saptanmasına çalışılmakta ve bu nedenle dosyalar aylarca karara bağlanmadan bekletilmektedir. Ayrıca adres saptanamazsa, davetiyenin ilan duyuru yoluna gidilmektedir. Bundan sonra mükellef davete rağmen yine gelmezse, uzlaşmanın temin edilemediğine hükümlenmektedir. Bu karar dışında mükellef hakkında hiçbir müeyyide uygulanmamaktadır. Bu durum, uzlaşma isteminde bulunan kötüniyetli mükellef, Uzlaşma Komisyonunun davetine uymaması halinde, Vergi Mahkemesine gitmeden en azından 9 veya 12 ay gibi bir zaman kazanmış olmaktadır.<sup>123</sup>

#### 2.1.2.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumunun, İnceleme Elemanlarının Yükünü Artırması

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak olan vergi incelemesi bizatihi zor bir olaydır. İnceleme Elemanı, tarhiyat öncesi uzlaşma nedeniyle gerek merkezde, gerekse turnelerde Vergi Dairesinin işini kolaylaştırıcı; uzlaşmayı organize edici yeni görevler üstlenmiştir.<sup>124</sup>

### 2.2. Uzlaşma Kurumunun Geliştirilmesi Konusunda Öneriler

#### 2.2.1. Genel Olarak

Modern vergicilikte rasyonel olan şekil, vergi uyumsuzluklarının en az seviyede tutulmasıdır. Diğer taraftan bir vergi uyumsuzluğunun vergi yargı organlarında izlenmesi ve sonuçlandırılması uzun zaman ve formaliteleri gerektirmekte, mükellef ve idare bakımından zaman ve para ve emek kaybına neden olmaktadır. Söz konusu

<sup>123</sup>Aynur ŞAHİNOK, "Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Uzlaşma Müessesesi", **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II**, Danıştay Başkanlığı, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:26, Ankara: 1978, s. 268.

<sup>124</sup>YÜCEL, a.g.m., s. 29.



uyuşmazlıkların, önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi, vergi davalarının gerektirdiği formaliteleri ortadan kaldırmakta, aynı zamanda vergi yargı organlarının işlerliğini sağlamaktadır.

İleri Batı ülkeleri vergiciliğinde, uyuşmazlık ve görüş ayrılıklarının Vergi Mahkemesine başvurudan önce, mükellef ile idare arasında çözümlenmesi yoluna gidildiği ve bu usulden olumlu sonuçlar alındığı görülmektedir.

Bu yararları yönünden uzlaşma kurumu, 205 sayılı kanunla Vergi Hukukumuzda getirilmiştir. Uzlaşma kurumunun, idare ile mükellef ilişkilerinde karşılıklı güveni artırması, mükellef ve idareyi dava izleme külfetinden kurtarması, vergi yargı organlarının işlerini hafifletmesi, verginin tahsilatını çabuklaştırması ve bunların sonucu olarak mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek suretiyle mükellefi huzura kavuşturabilmesi için, yeniden düzenlenmesi zorunlu bulunmaktadır. Bu düzenleme sırasında aşağıdaki konulara değinilmesi yararlı olacaktır.

## **2.2.2. Öneriler**

### **2.2.2.1. Mükellefler Uzlaşma Yoluna Başurmanın Avantajları Konusunda Bilinçlendirilmelidir**

Bu konuda kitle iletişim araçları, Vergi Dairesine asılacak ilanlar, mükelleflere posta yoluyla gönderilecek belgeler etkili olacaktır. Uygulamada Vergi Dairesininin mükellef veya ceza muhatabına göndermiş olduğu matbu Vergi/Ceza İhbarnamelerinin arka sayfalarında mükellef veya ceza muhatabının bazı haklarını içeren bilgiler yer almaktadır. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” ve “Uzlaşma” başlıkları altında aktarılan bu bilgiler oldukça yetersiz olup sadece mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma hakkı olduğu belirtilmiş, uzlaşma yoluyla elde edilebilecek menfaatler açıklanmamıştır. Sözgelimi “Uzlaşma” başlığı altında sadece şunlar yer almaktadır. “Mükellef veya cezaya muhatap olanlar, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde Uzlaşma Komisyonuna başvurarak uzlaşma talebinde bulunabilirler”. Bu açıklama ile mükellef veya ceza muhatabının uzlaşmaya teşvik edildiği düşünülemez. Bu konuda daha açıklayıcı ve doyurucu bilgilerle donatılmış matbu evraklar kullanılmalı ve özellikle bu evraklar vergi/ceza ihbarnamelerinden ayrı olarak basılmalıdır.

### 2.2.2.2. Uzlaşma Zorunlu Hale Getirilmelidir

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü özellikle uzlaşma zorunlu hale getirilmelidir. Mükellef yargı yoluna başvurduğunda batı ülkelerinde olduğu gibi, kendisinden uyuşmazlığın idari aşamada çözümü yolundan olumsuz sonuç aldığına dair belge aranmalıdır. Bu yolla uzlaşma kurumu faal olarak işletilecek ve büyük olasılıkla uyuşmazlığın yargı yoluna intikaline gerek kalmayacaktır.

Yapılan bir araştırmada<sup>125</sup>, yargıya intikal eden uyuşmazlıklara bakıldığında da dava konusu yapılan uyuşmazlıkların büyük bir kısmının mükellef lehine sonuçlandığı görülmektedir. Danıştay'da dosyalar üzerinde yapılan araştırmada dava konusu yapılan uyuşmazlıklar ile ilgili önemli saptamalar yapılmıştır.

Dava konusu yapılmış olan vergi uyuşmazlıklarının sonuçlarına ilişkin olan bu çalışma, Danıştay 4. Dava Dairesinde Esas Defter kayıtları taranarak gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın içeriği 1995 yılında temyiz sebebiyle Danıştay'a gönderilmiş ve 1996 yılında sonuçlandırılmış, gelir vergisi uyuşmazlıklarını içeren 1981 dava ve kurumlar vergisi uyuşmazlıklarını içeren 804 davadan oluşmaktadır. Kurumlar vergisi ile ilgili bir sınırlama ise, çalışmanın İstanbul, Ankara, Edirne, Eskişehir, Afyon ve Sivas bölgelerinden temyiz sebebiyle dava konusu yapılan uyuşmazlıklar çalışma kapsamına dahildir. Fakat bu altı bölgenin bütüne ilişkin çıkarsamalarda anlamlı olduğu dava yüküne bakılarak anlaşılmaktadır.

Toplam 1981 gelir vergisi ile ilgili uyuşmazlığın %83.2'si Vergi İdaresi, %16.8'inin de mükellef tarafından temyiz sebebiyle dava konusu yapıldığı görülmüştür. Vergi İdaresinin temyiz sebebiyle dava konusu yaptığı gelir vergisi ile ilgili 1648 uyuşmazlığın %97.8'i mükellef, %2.2'si Vergi İdaresi lehine sonuçlanmıştır. Buna karşılık mükellefin temyiz sebebiyle dava konusu yaptığı 333 uyuşmazlığın %51.1'i mükellef, %48.9'u Vergi İdaresi lehine sonuçlandırılmıştır. Dava konusu yapılan gelir vergisi ile ilgili toplam 1981 uyuşmazlığın %89.9'u mükellef lehine, %10.1'i Vergi İdaresi lehine sonuçlanmıştır.

Temyiz sebebiyle dava konusu olan kurumlar vergisi ile ilgili 804 uyuşmazlığın

<sup>125</sup>İsmail ENGİN, "Yargıda İntikal Eden Uyuşmazlıkların %90'ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor", *Yaklaşım Dergisi*, Y:5, S:59, Kasım 1997, s. 123-125; Z. KARTAL, "Vergi Davalarının Sonuçları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 197, Ocak 1998, s. 112-113.

%85.3'ü veri idaresi tarafından, %14.7'si ise mükellef tarafından yapılmıştır. Vergi İdaresi tarafından temyiz konusu yapılan toplam 686 uyuşmazlığın %97.4'ü mükellef lehine sonuçlanırken, %52.6'sı Vergi İdaresi lehine sonuçlanmıştır. Mükellef tarafından temyiz sebebiyle dava konusu yapılan 118 uyuşmazlığın %52.6'sı mükellef lehine, %47.4'ü İdare lehine sonuçlanmıştır. Kurumlar vergisi ile ilgili toplam 804 uyuşmazlığın %90.8'i mükellef, %9.2'si Vergi İdaresi lehine sonuçlanmıştır.

Bu araştırmadan çıkan sonuçlar şöyle sıralanabilir:

- Gelir ve kurumlar vergileri ile ilgili uyuşmazlıkların sırasıyla %83.2'si ve %85.3'ü Vergi İdaresi nedeniyle Danıştay'da temyiz konusu yapılmıştır.
- Gelir ve kurumlar vergileri ile ilgili toplam uyuşmazlıkların ise sırasıyla %89.9'u ve 590.8'i mükellef lehine sonuçlanmıştır.
- Vergi İdaresi, açmış olduğu temyiz davalarının kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlıklarda %97.4'ünü, gelir vergisi ile ilgili uyuşmazlıkların %97.8'ini kaybetmiştir.

Görüldüğü gibi, ortaya çıkan tablo Vergi İdaresi açısından hiç de iç açıcı değildir. Vergi İdaresinin bu aşamada bir durum değerlendirmesi yaparak uyuşmazlıkların doğması, sürdürülmesi ve sonuçları ile ilgili bulgulara göre yönlenebilir.

Bu arada söz konusu araştırmanın ardından Hesap Uzmanları Derneği tarafından açıklamada bulunularak araştırmanın 1 yıl gibi kısa bir süreyi kapsamaması ve sadece Danıştay 4. Dairesinde yapılması nedeniyle bilimsel olmaktan uzak olduğu olduğu vurgulanarak aşağıdaki verilere yer verilmiştir.

“Hesap Uzmanları tarafından yazılan her 100 raporun 70 tanesi tarhiyat Öncesi Uzlaşarak vergi, ceza ve faizleri 30 gün içerisinde ödenmekte ve devletin kasasına girmektedir. Geriye kalan 30 raporun yaklaşık 20 tanesi ise Tarhiyat Sonrası uzlaşmadan yararlanmakta veya V.U.K.'nun 376. maddesi hükmünden yararlanarak ödeme yapılmaktadır. (376. madde uygulamasının son günlerde artmasının nedeni 1995 yılından sonra kaçakçılık cezası için uzlaşma hakkının kalmamasıdır). Yani Hesap Uzmanlarının yazdığı 100 raporun ancak 10 tanesi yargıya intikal etmekte, diğerleri idari aşamada çözümlenmektedir. Kaldı ki, Hesap Uzmanları tarafından yazılan ve yargıya gider

raporların % kaçının mükellef lehine sonuçlandığı konusunda yapılmış yeni tarihli bir çalışma yoktur. Bu konuda yapılmış en son çalışma 1992 tarihli dir. Danıştay tarafından yapılan bu çalışmada o tarihe kadar Danıştay'a intikal eden her 100 hesap uzmanı raporunun 86'sının idare lehine sonuçlandığı belirtilmiştir. Bütün bu veriler değerlendirildiğinde, hesap uzmanları tarafından yazılan raporların ancak %1-2'si yargıya düşmektedir. Bunun nedeni de yargıda kabul edilmemekle birlikte bazı konularda yargının tutumuna kurulun katılmıyor olması ve yazılan çeşitli raporlarla yüce yargının ikna edilmeye çalışılmasıdır. Nitekim, başlangıçta Danıştay tarafından kabul görmeyen bazı hususlarda Danıştay'ın ikna olduğu ve kabul etmeye başladığı çok sayıda eleştiri konusu vardır. Yargı organlarının çok az bile olsa hata yapma olasılıkları da dikkate alınır sa bu oran %1-2'lik oranın çok makul olduğu rahatlıkla söylenebilir.<sup>126</sup>

Hesap Uzmanları Derneği'nce kaleme alınan ve yukarıda sözü edilen araştırmaya "cevap" niteliğini taşıyan yazıyı araştırmamızın güncelliği açısından buraya taşımayı uygun bulduk. Söz konusu yazıda 1992 tarihli araştırmalara dayanılarak hüküm verilmesi nedeniyle, 1996 yılını kapsayan araştırmaya dayanan sonuçları vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda daha gerçekçi bulmaktayız.

#### 2.2.2.3. Uzlaşma Görüşmelerinde Eşitlik Sağlanmalıdır

Uzlaşma görüşmelerinde mükellef veya ceza muhatabının genel durumu, bilgi seviyeleri, ödeme güçleri ve mazeretleri gözönünde bulundurulmalı ve vatandaş olarak kendilerine eşit muamele yapılmalıdır.

#### 2.2.2.4. Uzlaşma İstemi Vergi Dairesine Yapılmalıdır

Uzlaşma isteminin yetkili Uzlaşma Komisyonu'na yapılacak olması bir çok vatandaşın yanılmakta, yanlışlıkla başka mercilere -özellikle Vergi Dairesine- yapılan başvurular süre kaybına neden olduğundan vatandaşın uzlaşmadan yararlanma hakkını ortadan kaldırmaktadır. Uzlaşma istemi, tarhtan önce ve sonraki safhada ilgili Vergi Dairesine yapılmalıdır. Böylece mükellef veya ceza sorumlusunun sürekli olarak irtibatta olduğu kurum olan idarece bilgilendirilmesi ve haklarını zamanında kullanabilmesi daha kolay sağlanacaktır. Vergi Dairesi elemanlarınca olumlu şekilde yönlendirilecek mükellef

<sup>126</sup>Hesap Uzmanları Derneği, "Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Konusunda Bilinmesi Gerekenler", *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 199, Mart 1998, s. 6.

ve ceza muhatabı, başkaca formaliteye gerek kalmadan hakkını aynı mercide arama kolaylığına sahip olacaktır.

#### **2.2.2.5. Uzlaşma Kurumu Zaman Kazanma Aracı Olmamalıdır**

Vergi yargısının uzun bir zaman aldığı herkesce bilinmektedir. Hele enflasyon sürecinin de devreye girmesi, devlet alacağına reel değerinin azalmasına yol açmaktadır. Bu durumda, zaman kazanma eğilimi yükselmekte ve mükellefler uzlaşma kurumunu çoğu zaman “zaman kazanma” kurumu olarak değerlendirmektedirler. Örneğin, uzlaşma isteminde bulunup da uzlaşmaya gelmemesi nedeni ile makul bir mazeret ileri sürmeyen mükellef sayısı azımsanmayacak kadar fazladır. Uzlaşma kurumunu bir zaman kazanma kurumu olmaktan çıkarmak, herşeyden önce Uzlaşma Komisyonları ve vergi idaresinin çabuk ve uyumlu çalışması ile mümkün olabilir.<sup>127</sup>

#### **2.2.2.6. Gecikme Faizi Uzlaşma Kapsamına Girmeli veya Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Daha Düşük Oranlı Gecikme Faizi Uygulanmalıdır**

Gecikme faizinin uzlaşmadan sonra hesaplanması nedeniyle uzlaşma kapsamına girmeyeceği açıktır. Gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına, tarihyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin kanuni vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Uygulanacak gecikme faizi oranı aylık %15 gibi çok yüksek bir oran olması nedeniyle, uzlaşmaya başvurmada caydırıcıdır. Mükellefin en önemli sorunu, vergiyi, cezayı ve gecikme faizini bir aylık sürede ödemek zorunda olmasıdır. Uzlaşmayı teşvik açısından, gecikme faizi uzlaşma kapsamına alınabilir veya gecikme faizinin oranları düşürülebilir.<sup>128</sup>

#### **2.2.2.7. Uzlaşma Davetinin Mükellefe Ulaşması Konusundaki Zaman Kaybı Önlenmelidir**

Uygulamada uzlaşma istemi uygun görülen mükelleflere görüşmenin günü, saati ve

<sup>127</sup>İhsan AKKÖY, “Uzlaşma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 2, Kasım 1981, s. 13.

<sup>128</sup>ESİAD, “Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış”, *ESİAD Görüşleri-1*, ESİAD Yayın No: 92/g-1, İzmir 1992, s. 43-44. Gecikme Faizi Oranı 21.01.2000 tarihinden itibaren %6 olmuştur.

yapılacağı yer Uzlaşma Komisyonu tarafından yazı ile en az 15 gün önceden (gösterilen adrese) bildirilmektedir. Ancak mükellef gösterdiği adreste bulunamıyorsa, ilanın tebliğ yoluna gidilmektedir. İlan yoluyla davete rağmen mükellef uzlaşma davetine gelmezse sadece uzlaşmanın temin edilemediğine hükmolunmakta, başka bir müeyyide uygulanmamaktadır. Bu suretle, uzlaşmaya davet formaliteleriyle, Uzlaşma Komisyonlarında işler fazlalaşmakta ve verginin tahsili geciktirilmektedir.

Uygulamadaki aksaklığı gidermek bakımından, kanunen “mükellef veya ceza muhatabının bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uymaması hallerinde idarece uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılamayacağı” hükmü konulmalıdır.

Bu hükmün uygulanmasında posta ile gönderilen davet yazısının geri gelmesinin tebliğ edilememeyi ifade ettiği açıkça belirtilmelidir.

#### **2.2.2.8. Uzlaşma Süresi Uzatılmalıdır**

Günümüzdeki sistemde, vergi uyuşmazlıkları hakkında V.U.K.’nun 379. maddesinde belirtilen dava açma süresi içinde uzlaşmaya gidilebilir.

Aslında, “vergi uyuşmazlıklarında gerçek amacın mükellefi cezalandırmak olmadığı, verginin bir an önce idareye dönmesini sağlamak olduğu gözönünde tutulursa, batı ülkelerinde olduğu gibi bizde de yargı organlarına getirilmiş fakat henüz bir karara bağlanmamış olan uyuşmazlıkların da uzlaşma konusu yapılabileceği” tartışılabilir.<sup>129</sup>

#### **2.2.2.9. Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Süresinde Ödenmediği Takdirde Uzlaşma Yapılmamış Sayılmalıdır**

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalarda uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili Vergi Dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

<sup>129</sup>ŞAHİNOK, a.g.m., s. 271.; AKSOY, a.g.e., s. 177.

Ancak, mükelleflerin sözkonusu süreler içinde ödeme yapmamaları durumunda müeyyide nedir? Mevzuata göre, ödeme yapılmaması durumu uzlaşmayı geçersiz kılmamakta, Vergi İdaresi uzlaşılan rakamların 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. hükümlerine göre gecikme zamlı olarak tahsili cihetine gitmektedir.

Uzlaşılan tutarların ödeme süresi içinde ödenmemesi durumunda Vergi İdaresinin uzlaşmadan beklediği amaç gerçekleşmemiş olmaktadır. Çünkü, uzlaşma kurumunun temel amacını, tarhi öngörülen veya tarhedilen veriler ile cezalar konusunda, mükelleflerle vergi idaresinin yargıya gitmeme konusunda mutabık kalmaları ve sonuçta vergi idaresinin, tarhideceği veya tarh etmeyi öngördüğü vergi ve cezaların bir kısmını almaktan vazgeçmesi oluşturmaktadır.

Bu durumda uzlaşma sağlandıktan sonra, uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının ödenmemesi ile uzlaşma kurumundan beklenen amaç gerçekleşmemiş olacaktır. Gerçekleşen durum ise; Vergi İdaresinin vergi ve ceza tutarlarının bir kısmını almaktan vazgeçmesi ve mükelleflerin de yargıya başvurmamaları hususudur. Ancak bu durumda uzlaşma kurumunun; vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve amme alacağını vaktinde hazineye intikali gibi amaçlarını gerçekleştirmek mümkün olmamaktadır.

Bu nedenle, uzlaşma sağlandıktan sonra mükelleflerce ilgili süreler içerisinde ödeme yapılmaması durumunda, uzlaşma geçersiz sayılmalıdır. Bu konuda gerekli yasal düzenlemeler yapılarak zamanında ödeme yapılmaması durumunda, uzlaşmanın geçersiz sayılması ve Vergi İdaresinin uzlaşma görüşmelerinden önce geçerli olan vergi ve ceza tutarlarını takip etmesine imkan sağlanmalıdır.<sup>130</sup>

#### 2.2.2.10. Özel Uzlaşma Komisyonları Kurulmalıdır

Uzlaşma Komisyonlarının kuruluş biçimi de, bu kurumun hızlı bir şekilde işlemlerini olanaksız hale getirmektedir. Bu nedenle, Uzlaşma Komisyonları Maliye Bakanlığınca atanacak bir başkan ve iki üyeden kurulmalıdır. Bu Komisyon üyelerinin başka bir görevleri bulunmamalıdır.

<sup>130</sup>Osman OKUR, "Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri", *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 83, Ağustos 1995, s. 99.

Uzlaşma Komisyonlarının sürekli, geçici veya gezginci olabileceği esası getirilmelidir.

#### **2.2.2.11. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Genişletilmelidir**

Uzlaşma Komisyonlarının yetkileri, vergi aslının ve vergi cezasının çeşidine, miktarına ve olayın mahiyetine göre, bütün Uzlaşma Komisyonları için aynı olmalı ve yetki sınırını aşan her olayda Maliye Bakanlığından yetki alınmalıdır.

#### **2.2.2.12. Uzlaşma Komisyonlarına Görevleri Dolayısıyla İnceleme ve Bilgi Toplama Yetkileri Verilmelidir**

Uzlaşma Komisyonlarının etkili bir şekilde çalışmaları, bu komisyon üyelerinin bilgi bakımından daha ehliyetli ve idareye karşı az bağımlı kişiler arasından seçilmelerine bağlıdır. Aynı zamanda, Uzlaşma Komisyonlarının başkan ve üyelerinin görev, yetki ve sorumluluklarını artıracak, onlara moral ve cesaret verecek temel bazı düzenlemelerin yapılması yararlıdır. Bu sayede, uyuşmazlıkların önemli bir miktarının çözümü, Uzlaşma komisyonlarının sürat ve cesaretle almış oldukları kararlara bağlı olacaktır. Ayrıca Uzlaşma Komisyonlarında yeteri kadar raportör görevlendirildiği takdirde, önceden dosyalar incelenerek üyelere yararlı bilgiler verilerek bazı limitler tesbit edilebilir. Bu yönde gelişmeler olmadığı ve yapılmadığı takdirde vergi asıllarında uzlaşmaya gidilemeyecek uzlaşma kurumu da bir ceza indirimi kurumu olmaktan ileri gidemeyecektir.<sup>131</sup>

#### **2.2.2.13. Uzlaşma Komisyonlarının Vergi Asılları Üzerinde de Uzlaşma Yoluna Gidebilmeleri Sağlanmalıdır**

Kanunda bir engel bulunmamasına rağmen, yukarıda da belirtildiği gibi, Komisyonlarca genellikle vergi aslında uzlaşma yapılmadığı görülmektedir. Uzlaşma kurumunun cazip hale getirilmesi için vergi aslında da uzlaşma yoluna gidilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, bir pazarlık kurumu olan uzlaşma kurumunun iyi işleyebilmesi için mükellef veya ceza muhatabı olan şahısların kültür seviyeleri ve maddi imkanlarına bakılmaksızın kendilerine eşit işlem yapılması sağlanmalıdır.

<sup>131</sup>S. TUNCER, "Uzlaşmada Yeni Gelişmeler", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Y: 17, S: 202, s. 98.



Uyuşmazlıkların daha başlangıçta çözümlenmesini sağlayacak en önemli kurum olması gereken Uzlaşma Komisyonlarının en az üst düzeyde vergi incelemesi yapan İnceleme Elemanı yeteneklerine sahip, objektif olabilecek kişilerden oluşması ve yetkilerinin İnceleme Elemanı incelemeyi gerektirmeyen hallerde Vergi Dairesi Müdürü ya da temsilci ile mükellefin uzlaşmaları halinde vergi ve cezanın tamamını kaldıracak biçimde genişletilmesi gerekir.

### **2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve İslah Yoluyla Çözümünde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

#### **2.3.1. Pişmanlıktan Yararlanmanın Pişmanlık Dilekçesiyle Talebe Bağlanmış Olması**

Beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde geçerli olan pişmanlık ve ıslah müessesesinin temel amacı, beyan dışı kalmış kazançların vergi idaresi tarafından bir çaba gösterilmeden, yükümlüler tarafından kendiliğinden beyan edilmesi ve ödenmesi ile gecikmeli de olsa vergi toplanmasının sağlanmasıdır. Yani önemli olan vergi idaresinin iş yükünü azaltacak şekilde yükümlülerin kendiliğinden beyan ve ödemede bulunmalarıdır.

Pişmanlık hükümlerini düzenleyen V.U.K.'nun 371. maddesinde yükümlülerin kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri gereğinden bahsedilmiş olması nedeniyle uygulamada dilekçede V.U.K.'nun 371. madde hükmünden veya pişmanlık hükümlerinden yararlanma isteğinin yazılmış olması şartı aranmaktadır.

Süresinde beyan edilmeyen vergileri süresinden sonra kendiliğinden vergi dairesine bildiren yükümlüler için süresinden sonra verilen beyanname dilekçe ekinde verilmediği veya yükümlünün konu hakkındaki bilgisinin bulunmaması nedeniyle dilekçede pişmanlık talebinde bulunmadığı gerekçesiyle pişmanlık hükümleri uygulanmamakta, uygulanan cezalarla uyuşmazlık yaratılmaktadır. Bu uygulama benzer durumda olan fakat uygun dilekçe ile pişmanlık talebinde bulunmayan yükümlüler ile usulüne uygun başvuran yükümlüler arasında, beyan dışı bırakılan vergileri bildirmeleri bakımından benzeri durumda oldukları halde, farklılık yaratmaktadır. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmanın kendiliğinden beyana ve ödemeye bağlanmasına karşılık ayrıca şekil

şartları nedeniyle farklı uygulama yapılmaması, kendiliğinden beyan durumunda olan herkese aynı kolaylıkların sağlanması gerekir.

### 2.3.2. Pişmanlıktan Yararlanmada Ödeme Süresinin Yetersiz Olması

Uygulamada pişmanlık hükümlerinden yararlanmada önemli bir aksaklık, pişmanlık hükümlerinden yararlanmak üzere başvuran yükümlülere tanınan ödeme süresinin çok kısa olmasıdır.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmada önemli bir şart, ödeme süresi geçmiş vergi ile bu vergi üzerinden ödemenin geciktiği her ay ve kesri için (6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen nisbettteki gecikme zammı oranında) hesaplanan pişmanlık zammının birlikte, haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesidir. 15 gün süre belirleyici öneme sahip olup, 15 gün içinde ödeme yapılmamış olması halinde yükümlüler tarafından bildirilen vergi takibe alınırken, pişmanlık hükümleri nedeniyle uygulanmayan, duruma uygun vergi ziyası cezası kesilerek ihbarname kuralına göre yükümlüye tebliğ edilmektedir. Ayrıca normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmaktadır.<sup>132</sup> Bu durum vergiyi kendi iradesi ile bildiren ve ödeme isteğinde bulunan yükümlünün ödenecek tutarın çok artması nedeniyle uyuşmazlık halinde gelmektedir.

### 2.3.3. Kanun Metninde Pişmanlıktan Yararlanmayı Zorlaştırıcı Hükümlerin Bulunması

V.U.K.'nun 371. maddesine göre pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için yükülünün durumu haber verme tarihinden önce bir başkası tarafından konu ile ilgili olarak ihbarda bulunulmamış olması ve yükümlü nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanmamış olması gerekmektedir.

Durum hakkında bir başkası tarafından haber verilmesi veya yükümlü nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanması halinde vergi idaresi tarafından henüz yapılmış bir işlem yoktur ve herhangi bir verginin beyan ve ödeme dışı kaldığı kesin olarak belli değildir. Bu nedenle bu iki durumun varlığı halinde bile yükümlünün beyana tabi vergilerde pişmanlık talebiyle beyan edip edemeyeceği vergiyi kendiliğinden haber verme

<sup>132</sup>TIRIŞKAN, a.g.m., s.39.

halinde bulunmadığı gerekçesiyle kabul etmemek, kolaylıkla tahsil edilebilecek vergiyi tahsil etmeyerek uyuşmazlık haline getirmek anlamına gelir.

## **2.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Cezalarda İndirim Yoluyla Çözümünde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

### **2.4.1. Cezalarda İndirim İçin Başvuru Süresinin Sınırlı ve Dilekçe Şartına Bağlı Olması**

V.U.K.'nun 376. maddesinde mükelleflerin kendilerinden ödenmesi istenen vergi ve cezayı (dava konusu etmeksizin) ödeyeceklerini ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yazılı olarak (dilekçe ile) vergi dairesine bildirmeleri ve ödemeleri halinde vergi ziyayı cezasının birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında üçte biri oranında indirim sağlanacağı kabul edilmiştir.

Cezalarda indirimde talep süresi dava açma süresi değil ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gündür. Dava açma süresinde ise sürenin sonunun adli tatile (20 Temmuz-5 Eylül) rastlaması halinde dava açma süresi adli tatil sonuna kadar uzamaktadır.

30 gün içinde cezalarda indirim talebinde bulunulmaması halinde bu yoldan uyuşmazlığın çözüm imkanı kalmamaktadır. Uzlaşma talebinde uzlaşmanın sonuçlanmamış olması halinde ise buna ilişkin tutanaktan itibaren 15 günlük süre bulunmaktadır.

Oysa amaç uyuşmazlığın sona erdirilmesi olduğuna göre, uyuşmazlığın devam ettiği her zaman, dava açma süresi geçmiş olmasına bakılmaksızın, hatta uyuşmazlığın yargı aşamasında olduğu zaman bile (dava yargıda sonuçlanmadığı sürece) cezalarda indirim talep edilebilmelidir.

Cezada indirimin miktarı, belli bir süreden sonra yapılacak taleplerde, örneğin dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak indirim talepleri için farklı indirim oranları tesbit edilerek indirimden yararlanma imkanı genişletilebilir.<sup>133</sup>

Cezalarda indirim için dilekçe şartı, uygulamada yükülüler arasında farklılıklar yaratabilmektedir. Konu hakkında bilgisi olmayan yükümlüler, cezalarda indirim

<sup>133</sup>KIZILOL, "Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi", a.g.m., s.9.

talebinde bulunmaksızın daha fazla ödemede bulunurken, bilgisi bulunan yükümlüler verdikleri dilekçe nedeniyle daha az ödeme imkanına sahip olabilmektedirler. Cezalarda indirim sadece ödeme şartına bağlanması gerekir. Belli bir süre içerisinde ödemede bulunan yükümlülerin böyle bir imkanın kendilerine sağlandığını görmeleri idare ile olan ilişkilerinin daha güçleneceği, güven duygusunun gelişeceği açıktır.

#### **2.4.2. Ödemenin Vadesinde Yapılmadığı Durumlarda Cezalarda İndirimin Geçersiz Olması**

Cezalarda indirimle ilişkin V.U.K.'nın 376. maddesinde yükümlü veya sorumlunun ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını, belirlenen süre içinde ödememesi halinde cezalarda indirimle ilgili madde hükmünden yararlanamayacağına hükmedilmiştir. Bu durumda vergi aslı ve cezanın tamamı ile ödenmeyen vergiye ilişkin gecikme zammı aranmaktadır. Ödenmeyen kısmın, ödenmesi gereken toplam tutarın çok az bir kısmı olması halinde bile indirimden yararlanma hakkı kalkmaktadır.

Gerçekten cezada indirim istemek suretiyle vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözümlenmeye çalışan yükümlünün, başvuruda bulunması sonucu, uyuşmazlık sona ermekte ve kamu alacağının vergi ve indirim sonrası cezanın kalan kısmı kesinleşmiş olmaktadır. Ortada idare bakımından kesinleşen bir vergi ve ceza miktarı olduğu halde, idare vadesinde ödememe nedeniyle indirilmiş olan cezayı da talep etmekte, böylelikle bu kez tahsil aşamasında yeni sorunlar ve uyuşmazlıklar doğabilmektedir.

#### **2.4.3. İndirim Oranına İlişkin Sorunlar**

Cezalarda indirimle ilişkin V.U.K.'nın 376. maddesine göre yükümlülerin yararlanabilecekleri indirim oranları Vergi ziyayı dolayısıyla kesilen cezalarda birinci defada yarısı, muteakiben kesilen cezaların 1/3'ü oranındadır. Cezalarda indirimde sadece birinci defada cezanın yarısı oranındaki indirimden yararlanmak, yarısı oranındaki indirimden tüm yükümlülük boyunca bir defa yararlanılıyor olması, kanunun önemli bir eksikliğidir. Çünkü birinci defadaki yararlanmada, ceza miktarının küçük olması, daha sonraki yüksek tutarlı bir cezaya uygulanacak indirimin cezanın oranında olmasını önlemektedir. Bu durum yükümlülerde cezalarda indirimden yararlanmada tereddüt yaratmaktadır.

Yapılacak değişiklikle, yüksek orandaki ilk indirimden yararlanabilme belirli bir

süreye bağlanırsa, örneğin bu şekildeki indirimden yararlanmanın yılda bir veya iki yılda bir olması, dönem başında yeniden ilk defa yararlanılıyor gibi olunması, cezalarda indirim yoluyla uyuşmazlıkların çözüm etkinliğini arttıracaktır.

## **2.5. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümünde Karşılaşılan Diğer Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

### **2.5.1. Vergi İdaresinin Yeniden Düzenlenmesi**

En iyi yasa bile kötü uygulayıcılar elinde kötü hale gelebileceği gibi kötü bir yasa da iyi uygulayıcılar elinde başarılı olabilir. Yasa hükümlerini uygulayacak teşkilat ve bu teşkilat içindeki uygulayıcıları gözardı eden düşüncenin o yasaların başarılı ve iyi bir şekilde uygulanmasını beklemesi mümkün değildir. Bu nedenle vergi yasalarında yeni düzenlemelere gidilirken bununla birlikte, hatta bundan önce, vergi idaresinin yeniden düzenlenmesi ve iyileştirilmesi gerekir. Vergi idaresinin etkinliğinin artmasıyla vergi işlemlerinin zamanında doğru bir şekilde yapılması sağlanacak, vergi işlemlerinin zamanında ve doğru yapılmasıyla da ileride uyuşmazlık konusu olabilecek yanlışlıkların oluşması daha başında önlenecektir. Uyuşmazlık konusu kaynağında halledilerek, oluşmayacağından, buna bağlı birçok sorun kendiliğinden ortadan kalkacaktır.

Mevcut yapıda vergi idaresinin en etkin birimi vergi dairesidir. Vergi daireleri Defterdarlıklara bağlı olarak çalışırlar. Defterdarlıklar ise ildeki maliye ile ilgili bütün gelir ve giderlere bakan birimlerin toplandığı idari kuruluşlardır. Defterdarlar, defterdarlık teşkilatı içinde gelir idaresinin işleriyle, diğer işlerinden fırsat buldukları oranda ilgilenebilmektedirler. Örneğin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak herhangi bir konuya açıklık kazandırılması talebinde bulunan yükümlülere cevap vermeye yetkili olan defterdarların, işlerinin çokluğu nedeniyle, verilen cevapların (özelge) gecikmesi sonucu mükellefler işlemlerinde kararsız kalmakta veya gecikmektedirler. Bu nedenle vergi idaresinin etkinliğini ve mükellefler ile ilişkilerini arttıracak doğrultuda, iç örgütlenmesinde iyileştirmeler yapılması, gelir idaresinin ilde ayrı bir çatı altında veya alt birim halinde toplanması yönünde çözümler üretilmelidir.

Vergi idaresinin en etkin ve en uç birimi olan mükelleflerin doğrudan ilişki içinde oldukları vergi daireleri ise bürokratik iş yükü altında ezilmektedir. Yürürlükteki mali mevzuatın vergi dairelerinin işlerini sürekli arttırması, her düzenlemenin yeni işler çıkarması yanında, vergi dairelerinin çok önemli bir sorunu da kapasitenin çok üzerinde

mükellefinin bulunmasıdır. Vergi uygulamaları nedeniyle sorun çıkmaması veya çıkan sorunların idari aşamada, uyuşmazlık haline gelmeden, çözümlenebilmesi için vergi memurlarının sorumlu oldukları mükelleflerin işlerini yakından bilmeleri gerekir. Bunun mümkün olması ise her memurun ilgilendiği mükellef sayısının sınırlı olması ile olur. Oysa günümüzde her memura takip edebileceğinin çok üstünde dosya (mükellef) verilmektedir. Vergi daireleri ise kontrolü sağlayamayacakları kadar geniş alandan sorumlu bulunmaktadırlar. Vergi dairelerinin sorumluluk alanları küçültülmeli, memurların bakabileceği sayıda dosyadan sorumlu olmaları sağlanmalıdır. Bu suretle mükellefinin faaliyetlerini bilen memurlar vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasını önleyebilecekleri gibi, uyuşmazlık konusu oluşmuş olsa bile, bunun idari aşamada çözümünü sağlayacak şekilde mükellefe gerekli bilgi ve bağı sağlayacaklardır.

### **2.5.2. Vergi İdaresi Personelinin Maddi Gücünün Arttırılması**

Vergi idaresi personelinin görevlerini iyi yapabilmeleri için, konularıyla uygun bir gelir seviyesine sahip olmaları gerektiği açıktır. Geçinme sorunu olan görevlilerin işlerinde istekli ve aktif olmayacakları bilinen bir husustur. Personelin görevini etkin bir şekilde yapmamasının nedenlerinden birisinin ücretlerinin düşük olduğu görüş ve gerekçesinin mutlaka ortadan kaldırılması gerekir.<sup>134</sup> Ücret düşüklüğü nedeniyle geçim sıkıntısı çeken kamu görevlilerinin yaptıkları işe ve yükümlülere ilgisi ve göstereceği saygısı zamanla azalacağından, küçük bir müdahale ve araştırma ile çözümlenebilecek olan vergi işlemlerindeki eksiklik veya yanlışlıklar, zamanla önemli vergi uyuşmazlık nedenleri haline gelebilmektedir.

Belirli bir bilgi seviyesine ulaşan vergi idaresi elemanlarının ücret yetersizliği nedeniyle maliye teşkilatından ayrılmaları sonucu vergi idaresinin etkinliği artmamakta, vergi yasalarının deneyimsiz personel tarafından uygulanması nedeniyle sürekli olarak sorunlar çıkabilmektedir.

### **2.5.3. Vergi İdaresi Personelinin Eğitim Düzeyinin Yükseltilmesi**

Vergi idaresi personelinin eğitim düzeyinin, vergi yasalarının uygulanması ve bunun sonucu olarak da vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasının önlenmesi veya ortaya

<sup>134</sup>Mehmet GÜLTEKİN, "Vergi Reformunda Gelir İdaresinin Yeniden Düzenlenmesi, Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Hayat Standardı Esası", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 1991/6, s.7.

çıkmiş olan uyuşmazlıkların idari yolla çözümü bakımından önemi büyüktür. Eğitim düzeyi yüksek personele sahip vergi idaresi, işlerini daha kolay düzenleyecektir. Bir işlemin başından sonuna kadar, bütün aşamalarını dikkate alarak çalışan personel, yapacağı işlerde bilinçli olacağından vergi uyuşmazlığının hiç doğmaması, doğmuş olanların ise idari yolla çözümlenmesi kolaylaştıracaktır.

Vergi idaresi personelinin eğitim düzeyinin yükseltilmesi ise öncelikle personel temini sırasında eğitilmiş personel almakla olur. Ancak eğitim görmüş personelin eğitimi tabii ki uygulama ile doğrudan ilgili eğitim değildir. İşe alınmış personelin uygulama hakkında bilgilendirilmesi hizmet içi eğitim ile mümkündür. Eğitim sadece vergi yasalarının öğrenilmesi değil, yasaların anlamlarının uygulama örnekleriyle açıklanması, yasaların uygulanmasında yükümlülere ilişkiler konularında olmalıdır.

Vergi dairesi düzeyinde eğitim, belirli zamanlarda vergi dairesi personelinin veya dairenin bir servisinin kendi arasında toplanarak karşılaşılan uygulama sorunları ve örneklerini aralarında tartışmaları ve daha deneyimli olanların deneyimlerinden yararlanma şeklinde olmalıdır. Bu toplantılarda üzerinde netlik sağlanamayan konular araştırılmak üzere yazılı hale getirilmelidir.

Diğer bir eğitim belirli özellikleri itibariyle aynı tür işi yapanlardan oluşturulmuş küçük gruplara düzenlenecek ve özel eğitilmiş kişiler tarafından verilecek eğitimidir.

Bu eğitimler dışında yükümlülerin de katıldıkları toplantılar veya uygulamadaki gelişme ve özellikli durumların açıklandığı ve tartışıldığı eğitim toplantılar, seminerler yapılmalıdır. Bu tür toplantılar vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki ilişkilerin güçlenmesine yardımcı olacağından, uyuşmazlıkların idari yolla çözümünü kolaylaştıracaktır.

#### 2.5.4. Vergi Yasalarında Gerekli Düzenlemeler

Vergi yasaları, bu yasaların kavramları gereken ekonomideki ve mali hayattaki gelişmeler kadar hızlı değişmemektedir. Genellikle günlük hayatta ortaya çıkan gelişmelerden çok sonra, bu gelişmeler ile ilgili yasal düzenlemeler yapılabilmektedir. Vergi yasalarının amacı ticari faaliyetleri değiştirmek değil, bu faaliyetleri kavramak ve vergi kapsamına girmesini sağlamaktır. Ancak bu düzenlemelerin ticari yaşama paralel

olarak zamanında yapılmaması uyuşmazlıkların idari yolla çözülmesini de zorlaştırmaktadır.

#### **2.5.5. Vergi İdaresi Personelinin Çekimser Davranması**

Vergi idaresi uygulamaları sonuç olarak vergi idaresi personeli olan memur kişiler tarafından yapılır. Yükümlülerin yaşamlarında çok önemli sonuçlar doğurabilen bu uygulamaları yapan kişiler olan memurlar, bu işlerin yaratabileceği sonuçlardan, kendileri bakımından olumsuzluklar doğabileceği düşüncesine kapılarak, işi yapmaktan çekinebilmektedirler. Bu nedenle yapılması gereken ve yetkilerinde olan bir işlem nedeniyle veya inceleme birimleri veya üst memurlar tarafından verilmiş işlerdeki hatalarda bu kişilerle muhatap olmamak için gerekli girişimi yükümlünün yapmasını istemekte, daha başında kolaylıkla çözümlenebilecek hata zamanında düzeltilmediği için, uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Sorunların çözümü için yargı kararı aranarak sorumluluk üstlenmekten kaçınılmaktadır. Bu durumda uyuşmazlık konusu bile olmayacak bir işlem uyuşmazlık olarak ortaya çıktığı gibi çözümü de daha büyük sorun haline gelmektedir. Memura güven duygusunun kazandırılması, memurun sorumluluk almaktan kaçınmasını önleyeceğinden, vergi uygulamaları nedeniyle ortaya çıkacak sorunlar azalacak, vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü kolaylaşacaktır.

#### **2.5.6. İdari Çözüm Yollarının Etkinliğinin İdarece Araştırılmaması**

Vergi uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıkların uzlaşma, vergi hatalarını düzeltme, pişmanlık, ıslah ve cezalarda indirim yollarıyla idari aşamalarda hangi oranlarda ve sayıda çözümlendiğinin sağlıklı bir istatistiki bilgisi çıkarılamamaktadır. Bu bilgilerin bulunmaması, idari çözüm yollarının vergi sistemi içindeki önem ve yerinin kavranılmasını önlemektedir. Ayrıca idari yolla vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ait istatistiki bilgiler vergi idaresi uygulamalarının isabetliliğini gösterir. Vergi idaresinin eksikliklerinin ortaya çıkarılması ve yaratacağı güven duygusu nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümüne ilişkin istatistiki bilgilerin düzenlenmesi ve vergi idaresi personelinin bilgisine sunulması gerekir.

#### **2.5.7. İdarenin Görüşlerinin Dışa Kapalı Olması**

Vergi uygulamalarında dayanak olarak, konu ile ilgili özel kanun, doğrudan ilgili



özel kanun yoksa diğer vergi kanunlarında konu hakkındaki düzenlemelerdir. Ancak vergi idaresi uygulamalarına yön veren tebliğ, iç genelge gibi, başka kaynaklar da vardır.

Maliye Bakanlığı yürürlükte olan kanunların uygulanışı hakkında genel tebliğler yayınlamaya uygulamalara yön vermektedir. Bazı kanunlarda uygulanacak hadlerin yayınlanacak genel tebliğde belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmektedir.

Genel tebliğler dışında, uygulamada tereddüte düşülen konularda, vergi idaresi birimlerinin izleyeceği yolu belirlemek üzere Maliye Bakanlığı ve alt birimleri (Gelirler Genel Müdürlüğü) tarafından uygulama iç genelgeleri yayınlanmaktadır. Vergi idaresi birimlerinin uygulamada dikkate almak zorunda oldukları ve idarenin herhangi bir konudaki görüşünü anlatan bu iç genelgeler uygulamada dikkate almak zorunda oldukları ve idarenin herhangi bir konudaki görüşünü anlatan bu iç genelgeler uygulamada önemli yere sahip olduğu halde yayınlanmamakta, dolayısıyla vergi yükümlülerinin idarenin o konudaki görüşünü öğrenmelerini mümkün olmamaktadır. Yükümlülerin konuları daha iyi anlamalarını, idarenin konu hakkındaki görüşünü öğrenmelerini sağlayıp vergi uyuşmazlıklarını büyük oranda daha ortaya çıkma safhasında önleyecek veya ortaya çıktıktan sonra ise bilgi edinebilme nedeniyle uyuşmazlığın idari yolla çözümünü sağlayacağından, idarenin görüşleri mahiyetindeki uygulama iç genelgelerinin yayınlanması sağlanarak, yükümlülerin bilgisine sunulması gerekir.

## SONUÇ

Mükellefler ile idare arasında doğan vergi uyuşmazlıklarının çözümü, vergi hukukuna ilişkin ve güncelliğini sürdüren önemli sorunlardan biridir.

Mükellefler ile idare arasında, vergilendirme ile ilgili bir olay nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların, en kısa zamanda ve her iki taraf için de en iyi şekilde çözümlenmesi başta gelen düşüncedir. Uyuşmazlıkların çözümlenmesinde, idare ile mükelleflerin karşısında iki yol vardır. Bunlardan birincisi, uyuşmazlığın idari aşamada, tarafların aralarında uyum sağlanarak çözümlenmek istenmesi, diğeri ise yargı yoluyla çözümlenmeye çalışılmasıdır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü, vergilendirme işlemleri ve vergi idaresi-mükellef ilişkileri üzerinde yapıcı etkileri nedeniyle bir yandan uyuşmazlıkları sona erdirirken, diğeryandan vergilendirmenin etkinliğini artırıp, vergilerin zamanında ve amaçlanan en yakın düzeyde toplanmasını sağlar.

İdari çözüm yolu, idare-mükellef ilişkilerini ve hem idarenin hem de mükelleflerin işlemlerinin bir an önce netleşmesini sağlar. Vergi idaresi bakımından uyuşmazlığın sürüncemede kalması veya yargıya başvurulmuş olması nedeniyle oluşacak işleri kaynağından yok ettiğinden, iş yükünün azalması üzerinde olumlu etki yapar. Bu nedenle bazı batı ülkelerinde olduğu gibi mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri için, uyuşmazlıklarını öncelikle idari aşamada çözümlenme yoluna başvurmaları şartı Vergi Hukuku'muzda yer almalıdır.

Yargı yoluna başvurmada sürelerin idari başvurulara göre düzenlenmiş olması dolayısıyla, yargısal çözüme başvuru hakkını kaybetme endişesi, idari yolla çözüm önündeki önemli engellerdendir. Yargısal başvuru için idari yolların tüketilmiş olmasının aranması bu endişeyi ortadan kaldıracığından, idari yollara başvuru ve idari yolla çözüm imkanını artırır.

Vergi uyuşmazlığının doğmasına neden olan olayın, idarenin açık bir hatasından kaynaklandığının ortaya çıkması halinde, idare, bu hatayı düzeltmek için mükellefin yazılı başvuruda bulunmasını zorunlu kılmadan ya da bir takım bürokratik işlemlere zorlamadan, kendiliğinden yapılmış bir vergilendirme ya da hesap hatasının bulunduğu

durumlarda mükelleflerin bu yöndeki düzeltme taleplerine idarenin mutlaka cevap vermesi, bu cevap için sürenin kanunla belli edilmesi ve yargı başvurusunun bu süreden sonra başlaması gerekir.

Vergilendirme işlemlerinin idari işlem olması dikkate alınarak, vergi hatalarının tespitinde vergi dairelerinde mevcut Tarama ve Kontrol Bölümünün daha aktif işletilmesi sağlanmalıdır. İdareye düzeltme işlemini yapma konusunda, daha geniş yetkiler sağlanması ve bu müessesenin mükelleflere sağlayabileceği olumlu katkıların açık bir şekilde ortaya konması ile düzeltme-yargı başvurusu arasındaki ilişkinin V.U.K.'nda da düzenlenmesi, mükelleflerin, uyuşmazlıklarını öncelikle idari aşamada çözümlenmeye yönlendirebilecektir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi, en etkin şekilde uzlaşma müessesesi ile gerçekleştirilmektedir. Açtıkları davayı kaybeden mükelleflerin uyuşmazlık konusu kısmen kesinleşen ve ödenmemiş olan miktarı üzerinden, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin son gününü izleyen ayın başından itibaren 183 sayılı A.A.T.U.H.K.'un 58'inci maddesine göre % 10 faizi ile ödemek zorunda kalmaları, 1983 yılından itibaren bu müessesenin, vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözümlenmedeki etkinliğini daha çok arttırmıştır.

Uzlaşma müessesesi, Batı ülkelerinde geniş uygulama alanı bulduğu ve hatta uyuşmazlıkların çözümünde öncelikle bu kuruma başvurmak zorunda olduğu halde, ülkemizde ancak yardımcı bir kurum niteliğini taşımaktadır.

Uygulamada uzlaşma müessesesinin aksayan yönlerinin fazlalığı dikkat çekicidir. Bunların en önemlisi şüphesiz uzlaşma komisyonlarıdır. Komisyonlar, aslen başka görevleri olan kimselerden kurulduğundan, komisyon üyeleri önlerine gelen dosyaları detaylı inceleme olanağına sahip değildirler. Özellikle son zamanlarda uzlaşma istemlerinin artmasıyla birlikte komisyonların da yükü artmıştır. Uzlaşmaya başvurmak için kanunda belirlenen şartlar gerekirken, Komisyonlar sadece başvurunun yetkili kişiler tarafından ve süresinde yapılıp yapılmadığına bakmakta ve başvuruları kabul etmektedirler. Komisyon üyeleri önlerine gelen dosyaları ayrıntılı olarak inceleyemediklerinden, uzlaşma toplantısında genellikle her mükellef veya ceza sorumlusu için vergi aslında indirimle gidilmeden sadece cezada V.U.K.'nun 376'ncı maddesinde yer alan oranlara yakın indirim yapılmaktadır. Başvuruların hemen hemen hiçbirisinde mükellefin özel durumu, öne sürdüğü sebepler, ödeme durumu v.s. dikkate

alınmamaktadır. Komisyonlar sık toplanamadıkları için uzlaşma günlerinde çok fazla kişiye randevu verilmekte ve uzlaşma görüşmeleri alelacele geçiştirilmektedir. Bu da, uzlaşmanın temeli olan “pazarlık” aşamasını hemen hemen kaldırmakta ve adeta mükellefe komisyonun sunduğu teklifi kabul etmekten başka çare bırakılmamaktadır.

Uzlaşma müessesesinin etkinliğinin artırılması için öncelikle uzlaşmanın zorunlu hale getirilmesi, mükellefin uzlaşmaya başvurmakla hangi avantajlara sahip olacağı konusunda bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte uzlaşmanın cazip hale getirilmesi için, uzlaşılan vergi ve cezalarda gecikme faizi uygulanmalıdır. Kanunen herhangi bir engel olmamakla beraber, uygulamada genellikle vergi asıllarında uzlaşma yapılmamaktadır. Komisyonların vergi asıllarında da uzlaşmaya gitmesi sağlanarak mükelleflerin uzlaşma yolunu öncelikle tercih etmeleri sağlanabilir. Ayrıca ve önemle uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin arttırılarak, daha sık toplanmaları sağlanmalı, komisyon üyeleri başka alanlarda görevli kişiler yerine; konularında uzmanlaşmış ve münhasıran bu komisyonlarda hizmet verecek kişilerden oluşmaktadır.

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde, idari çözüm yolları içinde yer alan pişmanlık müessesesinin, bir çeşit gecikmiş beyan olduğu dikkate alınarak pişmanlıkla başvuru yolu daha etkin kullanılabilir hale getirilmelidir. Pişmanlık müessesesi, idarenin belki de hiç ortaya çıkaramayacağı kazançları, kendiliğinden vergilendirme imkanı yaratması nedeniyle idarenin iş yükünün azalması yönünde olumlu etki yaparken verginin daha yaygın ve adaletli toplanmasını sağlar.

Pişmanlık müessesesinin daha etkili olabilmesi için pişmanlıktan yararlanma süresinin mevcut 15 günlük süreden daha uzun olması sağlanmalı, pişmanlık talebini hükümsüz kılan pişmanlık ihlali durumunda esneklik sağlanmalıdır.

Vergi uyuşmazlıkları cezalarda indirim uygulanarak da idari yolla çözümlenebilir. Açıkça yerinde olan bir tarhiyat veya ceza kesmede mükelleflere kolaylık ve ödenecek ceza miktarında azalma imkanı veren cezalarda indirim, idare bakımından da vergi ve cezanın kalan kısmının belli bir sürede tahsili imkanını vermekle her iki taraf için de avantaj sağlamaktadır.

Cezalarda indirim için başvuru ve ödeme süresi nedeniyle bu idari çözüm yolunun kısıtlanmasını önlemek bakımından cezalarda indirim için başvuru ve ödeme süresi daha

uzun tutulmalı ve belli sürede ödemede bulunan tüm mükelleflere, dilekçe şekil şartına bakılmaksızın, indirimden yararlanma imkanı verilmelidir. Farklı indirim oranları tesbit edilerek ödemede bulunma süreleri uzatılmalıdır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yolların önemi büyüktür. Ancak mükelleflerin bu konularda bilgilerinin yeterli olmaması, idari yolların kullanılması önündeki önemli engellere dir. Vergi idaresi tarafından idari çözüm yollarının etkinliğini tespit edecek araştırma birimlerinin oluşturulması ve elde edilecek istatistiki veriler doğrultusunda gerekli önlem ve değişikliklerin yapılarak idari çözüm yollarının etkinliğini artırması gerekir.

Vergi mevzuatının zaten yeterince bilinmediği ülkemizde mevzuat değişikliklerinin, ilgililerinin bile takip etmekte zorlandıkları sıklıkta değişmesinin, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasında büyük etken olduğu bilinmektedir. Sık değişen vergilendirme kurallarına bağlı olarak ortaya çıkan bu uyuşmazlıkların idari yolla çözümü de değişikliklerden olumsuz etkilendiğinden, vergi mevzuatında istikrar sağlandığında idari çözüm yolu da etkili olarak uygulama alanı bulacaktır.

## EKLER

EK-1	: DÜZELTME FİŞİ . . . . .	118
EK-2	: TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA DAVETİYESİ . . . . .	119
EK-3	: UZLAŞMA KOMİSYONU TUTANAĞI . . . . .	120
EK-4	: UZLAŞMA DİLEKÇESİ . . . . .	121
EK-5	: UZLAŞMA DOSYASI İSTEMİ . . . . .	122
EK-6	: DOSYA BİLGİSİ . . . . .	123
EK-7	: UZLAŞMA İSTEMİNİN SÜRE YÖNÜNDEN REDDİ . . . . .	124
EK-8	: UZLAŞMAYA DAVET YAZISI . . . . .	125
EK-9	: UZLAŞMA KOMİSYONU TUTANAĞI . . . . .	126
EK-10	: PİŞMANLIK VE İSLAH DİLEKÇE ÖRNEĞİ . . . . .	127
EK-11	: PİŞMANLIK VE İSLAH DİLEKÇE ÖRNEĞİ . . . . .	128
EK-12	: CEZA İNDİRİMİ DİLEKÇE ÖRNEĞİ . . . . .	129

EK-1  
DÜZELTME FİŞİ

118

T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
İLİ DEFTERDARLIĞI  
VERGİ DAİRESİ

Düzeltilme Tarihi :  
Düzeltilme Fiş No :

TABLO-1 (YANLIŞ) :

<b>Mükellefin</b> Vergi Kimlik No.: Soyadı (Unvanı): Adı : Vergi Kodu : Dönem :	Kabul Tarihi : İşlem Türü : Thk. Türü : Plaka No. : Olay K.Def.No.: İhbarname No. :	Adres :
--	--	---------

Tahakkuk / İhbarname				Fiş No:		
V. Kod.	MATRAH	ORAN	TAHAKKUK EDEN	MAHSUP EDİLEN	ÖDENECEK OLAN (ARANAN)	VADESİ

Vergi Dairesi Alındısı		Fiş No:	
TÜRÜ	YILI - TAKSİDİ	TUTARI	GEÇİKME ZAMMI

TABLO-2 (DOĞRU) :

<b>Mükellefin</b> Vergi Kimlik No.: Soyadı (Unvanı): Adı : Vergi Kodu : Dönem :	Kabul Tarihi : İşlem Türü : Thk. Türü : Plaka No. : Olay K.Def.No.: İhbarname No. :	Adres :
--	--	---------

Tahakkuk / İhbarname				Fiş No:		
V. Kod.	MATRAH	ORAN	TAHAKKUK EDEN	MAHSUP EDİLEN	ÖDENECEK OLAN (ARANAN)	VADESİ

Vergi Dairesi Alındısı		Fiş No:	
TÜRÜ	YILI - TAKSİDİ	TUTARI	GEÇİKME ZAMMI

Nedeni

Geçici Fiş No.:

Düzenleyen

Şef

Uygun görüşle sunulur  
Mtd. Ved.

Uygundur  
Vergi Dairesi Müdürü

ÜKELLEFİ

## EK-2

**T.C.**  
**ESKİŞEHİR VALİLİĞİ**  
**İL DEFTERDARLIĞI**  
**Vergi Denetmenleri Bürosu**

Sayı :  
Eki :

.....

**TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA DAVETİYESİ**

. . . . .  
. . . . .  
. . . . .  
. . . . .

**İLGİ:**

Hakkınızda düzenlenmiş bulunan .../.../2000 gün ve ..... sayılı inceleme raporuna istinaden, adınıza aşağıda gösterildiği üzere tarh edilecek vergi-vergiler ile kesilecek cezalara ilişkin uzlaşma talebinizin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğine uygun şekilde ve süresi içinde yapılmış olduğu anlaşılmıştır.

<u>Dönemi</u>	<u>Vergi Türü</u>	<u>Tarhiyat Şekli</u>	<u>Matrah Farkı</u>	<u>Tarhedilen Vergi Miktarı</u>	<u>Kesilecek Ceza Türü / Miktarı</u>
---------------	-------------------	-----------------------	---------------------	---------------------------------	--------------------------------------

Uzlaşma görüşmesi aşağıda gösterilen yer ve zamanda yapılacaktır. Bu toplantıya gösterilen yer, tarih ve saatte bizzat katılmanız veya resmi vekaletinizi haiz vekilinizin katılması icap etmektedir.

Bu davete icabet etmediğiniz takdirde uzlaşma temin edilmemiş sayılacaktır. Bu takdirde adınıza tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza konusunda hiç bir uzlaşma komisyonu nezdinde bundan sonraki safhalarda da uzlaşma talebinde bulunmanız kanunen mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**Uzlaşmanın Yapılacağı :**

Yer : Defterdarlık Makam Odası ESKİŞEHİR

Günü :

Saati :

**İncelemeyi Yapan**



## EK-3

T.C.  
ESKİŞEHİR VALİLİĞİ  
DEFTERDARLIK  
TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞI

Tutanağın Tarihi :

Tutanağın Sayısı :

## UZLAŞMA KOMİSYONU TUTANAĞI

MÜKELLEFİN :

Adı Soyadı (Ünvanı) : . . . . .

Hesap No. Vergi Dairesi : . . . . .

UZLAŞMA TALEP EDEN : Mükellef ( ) Vekili ( ) Temsilcisi ( )

Adı Soyadı : . . . . .

Yetki Belgesi : . . . . . ili . . . . . 'inci Noterliğince tanzim edilen  
./../2000 tarih ve . . . . . sayılı vekaletname/imza sirküleriİNCELEMİYİ YAPANIN :

Adı Soyadı , Ünvanı : . . . . .

Raporun Tarihi ve Ünvanı : . . . . .

VERGİ TÜRÜ DÖNEM	BULUNAN MATRAH FARKI	TARH TÜRÜ	TARH EDİLMESİ ÖNGÖRÜLEN VERGİ-CEZA TUTARI	UZLAŞILAN	
				RAKAMLA	YAZIYLA

Tanzim edilen inceleme raporu ve işlem dosyasındaki diğer bilgi ve belgeler, muhatap tarafından ileri sürülen iddialarla birlikte değerlendirilerek tarhiyatın gecikme faizi hariç yukarıda belirtildiği şekilde değiştirilmesi hususunda oy birliği ile uzlaşmaya varılmıştır.

İş bu tutanak 4 nüsha olarak tanzim edildi okundu, doğruluğu taraflarca kabul edildikten sonra birlikte imzalanarak bir örneği ilgiliye verildi. ./../2000

Uzlaşma Komisyonu Başkanı

Üye

Üye

Mükellef

Vergi Denetmenleri Bür.Başkanı

Vergi Dairesi Müdürü

## İL UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA ESKİŞEHİR

UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN		Adı Soyadı (Ünvanı) : .....
		Adresi : .....
		Telefonu : .....
		Vergi Dairesi : .....
		Hesap Numarası : .....
UZLAŞMA KONUSU CEZANIN VERGİNİN		Nev'i : .....
		Miktarı : .....
		Dönemi : .....
UZLAŞMA KONUSU CEZANIN VERGİNİN		Nev'i : .....
		Miktarı : .....
		Dönemi : .....
İHBARNAMENİN		Tarihi : .....
		Numarası : .....
		Tebliğ Tarihi : .....

Yukarıda dökümü ve dayanağı belirtilen tarihyatlar için aşağıda belirtilmiş olan 213 sayılı V.U.K.'un EK-1 maddesinin ..... fıkrasındaki hükmün içerdiği mazeretimin mevcut olması nedeniyle aynı kanununun EK-2 ilinci maddeleri gereğince uzlaşmak istiyorum.

Dilekçemin kabulü ile komisyona davet edileceği gün ve saatin bildirilmesi hususunu arz ederim. .... / ..... / .....

.....

### V.U.K. EK MD. 1

1. Tarihyatta, bu kanunun 116,117 ve 118'ince maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
2. Tarihyatta bu kanunun 369'uncu maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
3. Vergi ziyanına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin; mükellef veya ceza muhatabı tarafından kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,
4. Mükellefin, yoruma mütehammil bulunan hususlarda mükellefin ve cezaya mutahap olanların yanılma bulma halleri,
5. Tarihyatı veya ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Bölge ve Vergi Mahkemeleri tarafından, nümasil hadiseilerde başka yönden mütalaa edilmiş bulunması,

EK-5

**T.C.**  
**ESKİŞEHİR VALİLİĞİ**  
**İL DEFTERDARLIĞI**  
**İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı**

Sayı :  
Konu: Dosya İstemi

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE  
ESKİŞEHİR

Daireniz mükelleflerinden ..... sicil numarasına kayıtlı bulunan ..... dönemi için tarh ve tebliğ edilen ..... vergisi ve ..... cezası için .../.../..... tarihli dilekçe ile uzlaşma talep edilmiştir.

Uzlaşma görüşmelerinde alınacak karara esas olmak üzere tarhiyata dayanak teşkil eden ...../...../..... tarih ve ..... sayılı ihbarname ve tebliğ alındısının örneği ile birlikte tarh dosyası da tetkik edilerek uzlaşma konusu tarhiyatlar için V.U.K.'nun 376. ve tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı, usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamında olup olmadığı, uzlaşma talebinin süresinde olup olmadığının ..... tarihinden önce komisyonumuza bildirilmesini rica ederim.

Defterdar A.  
İl Uzlaşma Komisyonu Başkanı

EK-6

T.C.  
ESKİŞEHİR VALİLİĞİ  
İL DEFTERDARLIĞI  
..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Bölüm :  
Servis :  
Sayı :  
Konu : Uzlaşma Hk.

**İL UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA  
ESKİŞEHİR**

İLGİ : Tarih ve sayılı yazınız.

**MÜKELLEFİN :**

Adı ve Soyadı (Ünvanı)

Adresi

İşi.

Hesap No

Tarhiyatın Nevi

**İHBARNAMENİN :**

Tarihi

Numarası

İhbarnamenin tebliğ tarihi

**VERGİNİN :**

Yılı

Nevi

Miktarı..

**CEZANIN :**

Yılı

Nevi

Miktarı..

Yukarıda açık kimliği yazılı mükellefin

tarihinde yaptığı uzlaşma talebinin;

1. 213 Sayılı V.U.K.'na 205 Sayılı Kanunla eklenen 2686 Sayılı Kanunun 45. maddesiyle değişik ek 4/2 maddesi ve 2557 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. Maddesine göre süresinde olduğu

2. Adı geçen mükellefin bu talep ile ilgili olarak daha önce V.U.K.'nun 376'ncı maddesinden yararlanmadığı tarh dosyasının tetkikinden anlaşılmıştır.

3. Tarhiyatın müstesnidatı

Arz ederim.

**Vergi Dairesi Müdürü**

EK-7

**T.C.**  
**ESKİŞEHİR VALİLİĞİ**  
**İL DEFTERDARLIĞI**  
**İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı**

Karar No :

Karar Tarihi :

**MÜKELLEFİN** :

Adı ve Soyadı :

Hesap No :

**UZLAŞMA KONUSU**  
**VERGİ VE CEZANIN** :

Nev'i :

Miktarı :

Yılı :

İhbarname Tebliğ Tarihi :

Uzl.Dilekçesinin Tarihi :

Tarihlatı Yapan Vergi Dairesi :

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca kurulan Komisyonumuz aşağıda isimleri yazılı Başkan ve Üyelerin iştiraki ile toplandı. Mükellefin uzlaşma dilekçesi ve tarh dosyasının incelenmesi neticesinde ihbarnamelerin mükellefe ..... tarihinde tebliğ edildiği, 30 günlük dava açma süresi içerisinde uzlaşma talep etmesi gereken mükellefin ise 30 günlük itiraz süresi geçtikten sonra ..... tarihinde uzlaşma komisyonuna başvurduğu anlaşılmıştır.

Bu bakımdan süresinde yapılmayan uzlaşma isteminin esasa geçilmeksizin reddi gerekmektedir. İş bu karar (3) nüsha olarak tanzim edildi. Müstereken imzalandı.

DEFTERDAR  
İL UZL.KOM.BAŞKANI

ÜYE  
GELİR MÜDÜRÜ

ÜYE  
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜ

## EK-8

**T.C.**  
**ESKİŞEHİR VALİLİĞİ**  
**İL DEFTERDARLIĞI**  
**İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı**

**SAYI** :  
**KONU** : Uzlaşma Günü

Uzlaşma Talep Edenin Adı Soyadı : .....  
Adresi : .....  
Vergi Dairesi-Sicil Numarası : .....

**Uzlaşma Konusu Vergi ve Cezanın**

Nev'i : .....  
Miktarı : .....  
Yılı : .....

İhbarnamenin Tebliğ Tarihi : .....  
Uzlaşmanın Dilekçesinin Tarihi : .....

. . . . . Vergi Dairesi Müdürlüğünce adınıza tarh edilen vergi ve cezaya ilişkin olarak tarh dosyanız ile uzlaşma talep dilekçeniz üzerinde Komisyonca yapılan tetkik neticesinde, talebinizin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun ve süresinde olduğu anlaşılmıştır.

Uzlaşma görüşmeleri aşağıda belirtilen yer, tarih ve saatte yapılacağından, bu görüşmelere bizzat katılmanız veya Noterlik Kanunu'nun 60'ncı maddesine göre düzenlenmiş ve içeriğinde "Uzlaşmaya Yetkili Olduğu" ibaresini belirten vekaletname ile birlikte vekilinizi bulundurmanız gerekmektedir. (Komisyona asil veya vekil sıfatıyla katılacak kişiler nüfus hüviyet cüzdanlarını, temsilci sıfatıyla katılacaklar ise kimlikleri ile birlikte yetki belgesi ve imza sirkülerini ibraz etmek zorundadır.)

Belirtilen yer ve saatte bulunmadığınız veya resmi vekilinizi bulundurmadığınız takdirde uzlaşma temin edilmemiş sayılacaktır. Bu durumda uzlaşma dilekçenizde yer alan vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunmanız Kanunen mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini tebliğen rica olunur.

Defterdar Yardımcısı  
İl Uzlaşma Komisyonu Başkanı

**Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılacağı**

Tarih :  
Saat :  
Yer : Defterdarlık Binası

## EK-9

ESKİŞEHİR VALİLİĞİ  
DEFTERDARLIK  
İL UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞI

KAYIT NO :

KARAR NO :

UZLAŞMA KOMİSYONU TUTANAĞI

MÜKELLEFİN :

Adı Soyadı (Ünvanı) :

Hesap No, Vergi Dairesi :

UZLAŞMA TALEP EDEN : Mükellef ( ) Vekili ( ) Temsilcisi ( )

Adı Soyadı :

Yetki Belgesi :

..... İli .....nci Noterliğince Tanzim edilen ...../...../.....  
tarih ve ..... sayılı vekaletname / imza sirküleri

Dilekçe tarihi ..... İhbarnamenin Tebliğ Tarihi .....

NEVİ	DÖNEMİ	SALINAN	UZLAŞILAN	
			RAKAMLA	YAZIYLA

İşlem dosyasındaki bilgi ve belgeler, muhatap tarafından ileri sürülen iddialarla birlikte değerlendirilerek tahiyyatın gecikme farkı hariç yukarıda belirtildiği şekilde değiştirilmesi hususunda oy birliği ile uzlaşmaya varılmıştır.

İşbu tutanak 3 nüsha olarak tanzim edildi, okundu, doğruluğu taraflarca kabul edildikten sonra birlikte imzalarıyla bir örneği ilgiliye verildi. ....

Defterdar

Üye

Üye

Mükellef

1. Uzlaşma Komisyonu Başkanı

Gelir Müdürü

Vergi Dairesi Müdürü

## EK-10

PİŞMANLIK VE ISLAH DİLEKÇE  
ÖRNEKLERİ

1.ÖRNEK (Beyanname verilmeden önce bildirim yapılması halinde kullanılacak örnek):

...../...../2000

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE  
.....

Dairenizin ..... vergi numarasında kayıtlı ..... vergisi mükellefiyim.

..... vergilendirme dönemine ilişkin ..... vergisi beyannamesini, kanuni süre içinde veremedim. Söz konusu dönem beyannamesini, 213 sayılı V.U.K.nun 371 nci maddesi uyarınca tanzim ederek vereceğimi bilgilerinize arz ederim.

Adı Soyadı  
( Unvanı )  
İmza

ADRES :.....  
.....  
.....



## EK-11

PİŞMANLIK VE ISLAH DİLEKÇE  
ÖRNEKLERİ

2.ÖRNEK (Bildirimle birlikte beyannameninde verilmesi halinde kullanılacak örnek):

...../...../2000

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE  
.....

Dairenizin ..... vergi numarasında kayıtlı .....vergisi mükellefiyim.

..... vergilendirme dönemine ilişkin ..... vergisi beyannamesini, kanuni süre içinde veremedim. İlişikte sunduğum ..... dönem beyannamesinin, 213 sayılı V.U.K.nun 371 nci maddesine göre kabulünü arz ederim..

Adı Soyadı  
( Unvanı )  
İmza

ADRES :.....  
.....  
.....

Ek : ..... Adet ..... Vergisi  
Beyannamesi

EK-12

## CEZA İNDİRİM DİLEKÇE ÖRNEĞİ

...../...../2000

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE  
.....

Dairenizin ..... vergi numarasında kayıtlı .....  
Vergisi mükellefiyim.

...../...../2000 tarih ve ..... sıra numaralı vergi / ceza ihbar-  
namesi ile adıma salınan vergiyi ve kesilen cezayı , V.U.K. nun 376 ncı mad-  
desi gereğince ödemek istiyorum.

Bilgi edinilmesini ve gereğini arz ederim.

Adı Soyadı  
(Unvanı)  
İmza

Adresi : .....  
.....  
.....

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

AKSOY, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990.

BERKEM, Kemal ve Diğerleri. **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**. T.C. Vergi Külliyesi, Cilt 1, Ankara: Ak Büro Neşriyat Yayını, 1996.

EKER, Aytaç ve TÜGEN, Kamil. **Kamu Maliyesine Giriş**. İzmir: Aklı Selim Ofset, 1990.

EROĞLU, Nurettin. **Açıklamalı İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**. İkinci Basım, Ankara: Adalet Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., 1995.

GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**. Ankara: 1993.

KIZILOT, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**. Cilt 3, Ankara: 1991.

KOCAHANOĞLU, O.Selim. **Vergi Uyuşmazlığı ve İdari Uyuşmazlıklar**. İstanbul: 1982.

KUMRULU, Ahmet. **Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme**. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: 1979.

ÖNCEL, Mualla - ÇAĞAN, Nami - KUMRULU, Ahmet. **Vergi Hukuku**. Ankara: 1979.

ÖNER, Ergün. **Medeni Yargılama Hukuku**. Ankara: 1979.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Davaları**. S.203.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık Ltd. Şti. 1998.

ÖZCAN, Hüseyin. **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**. Ankara: 1980.

TEKİR, Sabri. **Vergi Teorisi**. İzmir: Aklı Selim Ofset Tesisleri, 1990.

TOSUNER, Mehmet - ÖZCAN, Ülkü. **Türk Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**. İzmir: Aklı Selim Matbaası, 1989.

TURGAY, Recep. **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1969.

YILMAZ, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**. İkinci Baskı, Ankara: 1982.

### Makaleler

AKKÖY, İhsan. “Uzlaşma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 2, Kasım 1981.

AYKIN, Hasan. “4444 Sayılı Kanun Sonrası Uzlaşma Müessesesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S: 303, 01 Eylül 1999.

DÜNDAR, Mustafa ve ŞAHİN, Ali Ergin. “Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 93, Haziran 1996.

ENGİN, İsmail. “Yargıya İntikal Eden Uyuşmazlıkların % 90’ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor”, **Yaklaşım Dergisi**, Y: 5, S: 59, Kasım 1997.

ERMIN, İrfan. “V.U.K. Hükümlerine Göre Pişmanlık ve Islah”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S: 304, 15 Eylül 1999.

ESEN, Ahmet. “Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesine Gidilmesi”, **Maliye Postası Dergisi**, Y: 11, S: 232, 1 Mayıs 1990.

FEYZİOĞLU, Yıldız. "Fransa'da Dış Göstergelere Göre Götürü Vergileme", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 21, Mayıs 1983.

GÜLTEKİN, Mehmet. "Vergi Reformunda Gelir İdaresinin Yeniden Düzenlenmesi, Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Hayat Standardı Esası", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 1991/6.

KARTAL, Z. "Vergi Davalarının Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 197, Ocak 1998.

KAYA, Ömer. "Son Düzenlemelere Göre Uzlaşma Müessesesi (Tarhiyat Öncesi-Tarhiyat Sonrası)", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S: 290, 15 Şubat 1999.

KIZILOT, Şükrü. "Hayat Standardı Esası ve Aksayan Yönleri", **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, S: 3, 1985.

KIZILOT, Şükrü. "Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi", **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, S: 5, Mayıs 1986.

KIZILOT, Şükrü. "Vergi Hukukundaki Gelişmeler" (7-10 Ekim 1991), **Gelirler Genel Müdürlüğünce Marmaris'de Düzenlenen Bir Toplantıda Sunulan Tebliğ**, Marmaris: Ünal Ofset Matbaacılık San. Ltd.Şti., 1991.

KOÇ, Cevat. "Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 107, İstanbul, 1990.

KÖKEY, Yalçın. "2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, S: 16, Aralık 1982.

OKUR, Osman. "Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 83, Ağustos 1995.

ŞAHİNOK, Aynur. "Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Uzlaşma Müessesesi", **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II**, Danıştay Başkanlığı, Danıştay Tasnif ve Yayınları, No: 26, Ankara, 1978.

TIRIŞKAN, Necdet. “V.U.K.’nun Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Faydalanılmasının Koşulları ve Çağrı Mektubunun Pişmanlığa Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 60, Mayıs-Haziran 1992.

TUNCER, S. “Uzlaşmada Yeni Gelişmeler”, **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Y: 17, S: 202.

YÜCEL, Turgay. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 80, Nisan, 1988.

### **Kurum Yazarlılar**

ESİAD, “Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış”, **Esiad Görüşleri-1**, ESİAD Yayın No: 92/G-1, İzmir: 1992.

Hesap Uzmanları Derneği. “Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Konusunda Bilinmesi Gerekenler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 1999, Mart 1998.

Maliye Bakanlığı. **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**. Cilt 3, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1988.

Maliye Bakanlığı. **Vergi Reformu**. Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1998.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. Ankara: 1996.

### **Diğerleri**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

2575 Sayılı Danıştay Kanunu.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

03 Şubat 1999 Tarih ve 23600 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği.

03 Şubat 1999 Tarih ve 23600 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği.

213 Sayılı V.U.K.’nun 13 Kasım 1998 Tarih ve 23522 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmış olan 268 Seri Numaralı Genel Tebliğ.

Maliye Bakanlığı Genelgeleri.

Maliye Bakanlığı Muktezalari.

Danıştay Kararları.