

Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler¹

Ersan ÖZ*
Kübra BOZDOĞAN**

Öz

Almanya'dan esinlenerek Türk vergi mevzuatına giren uzlaşma müessesesi, bu ülkede Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle kanun koyucu tarafından 1977 yılında uygulamadan kaldırılmıştır. Ülkemizde ise hali hazırda uygulanan bu kurum özellikle vergilemede kanunilik, eşitlik ve vergi cezalarının etkinliği ilkelerine aykırı olduğu gerekçeleriyle haklı birtakım eleştirilere maruz kalmasına rağmen ihtiyaç duyulan bir kurum olma özelliğini sürdürmektedir. Bu bağlamda, bu çalışmanın amacı seçilmiş bazı ülkelerde (ABD, Almanya ve Fransa) uygulanan uzlaşma müessesesi ile ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesi karşılaştırılarak bu müessesesinin gelişimine faydalı olacağı düşünülen çeşitli önerilerde bulunmak ve bu kurumun gelişimine katkı sağlamaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, İdari Çözüm Yolları, Uzlaşma

Suggestions to Turkish Compromise Institution with Comparisons from Country Examples

Abstract

The compromise institution, which was inspired by Germany and entered into Turkish tax legislation, was abolished in 1977 by the legislator on the ground that it was contrary to the Constitution. Although this institution,

¹Bu çalışma, Prof.Dr. Ersan ÖZ danışmanlığında Kübra BOZDOĞAN tarafından Pamukkale Üniversitesi SBE'de tamamlanan "Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi" adlı doktora tezinden türetilmiştir.

*Prof.Dr., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, ersanoz@gmail.com; <https://orcid.org/0000-0002-1847-8841>

**Arş.Gör.Dr., Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İİBF, kubra.bozdogan@gop.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0002-4672-0527>

Makalenin Gönderilme Tarihi: 07.08.2019

Kabul Tarihi: 28.02.2020

which is already implemented in our country, has been subjected to justified criticism on the grounds that it is contrary to the principles of legality, equality and the effectiveness of tax penalties, it continues to be a necessary institution. In this context, the aim of this study is to compare the compromise institutions implemented in some countries (USA, Germany, France) with the compromise institution applied in our country and to make various proposal thought to be beneficial for the development of this institution and contribute to the development of this institution.

Keywords: *Tax Disputes, Administrative Solutions, Compromise*

JEL Classification Codes: *H20, H22, H29*

Giriş

Vergilendirme sürecinde verginin alacaklısı konumundaki vergi idaresi ile borçlusu konumundaki mükellef veya vergi sorumlusu arasında, vergi kanunlarının uygulanması sırasında zaman zaman ihtilaf ve uyuşmazlıklar yaşanabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların esas çözüm yeri, kural olarak yargı organları olmasına karşın, kanun koyucu mükelleflerin yargı yoluna başvurma hakkını saklı tutmak kaydıyla uyuşmazlığın barışçıl yollarla idari aşamada sonlandırılmasını mümkün kılan bazı çözüm yolları da öngörmektedir. Bu yollardan en yaygın başvurulana ve etkin şekilde kullanılanı ise uzlaşma müessesesidir. 1963 yılında 205 sayılı Kanun² ile Türk vergi mevzuatında yerini alan uzlaşma müessesesi 22 yıllık bir uygulamadan sonra 1985 yılında 3239 sayılı Kanun³la³ tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin de mevzuata girmesiyle iki farklı şekilde uygulanmaya başlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 376'ncı maddesinden sonra gelen ek maddeler halinde düzenlenen uzlaşma müessesesine yönelik her türlü düzenleme yapma yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir (213 sayılı Kanun, ek md.1). Yasal adı tarhiyat sonrası uzlaşma olmayan ve ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının konusunu oluşturan uzlaşma müessesesi, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin hukuk sistemine girmesiyle tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi olarak anılmaya başlanmıştır. Vergi incelemesine dayanarak henüz tarh edilmemiş vergi ve bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezasını kapsayan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin getirilme amacı ise

²04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun

³213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun

mükellef ile vergi idaresi arasında henüz doğmamış ama doğmasına kesin gözüyle bakılan uyuşmazlıkların tarh işleminden önce barışçıl bir yolla çözüme kavuşturulmasıdır.

Ülkemizde hali hazırda uygulanmasına devam edilen uzlaşma kurumunun özellikle vergilemede kanunilik, eşitlik ve vergi cezalarının etkinliği ilkelerine aykırı olduğu gerekçeleriyle birtakım eleştirilere maruz kalmasına rağmen; vergi alacağının yargıya intikal etmeden bir an evvel hazineye intikaline hizmet etmesi nedeniyle iktisadilik ilkesine hizmet etmesi, yargıya sevk edilmesi muhtemel uyuşmazlık sayısını azaltması, yargının yükünü hafifletmesi, karar kalitesini artırması gibi saiklerle ihtiyaç duyulan bir kurum olma özelliğini de sürdürmektedir. Bu çalışmada, uzlaşma kurumuna yönelik eleştirilerin giderilmesi ve bu kurumun daha adaletli bir yapıya kavuşturulması açısından gerek seçilmiş bazı ülke uygulamalarında uzlaşma kurumunun işleyişi ve gerekse de bu müessesinin Türk vergi hukukunda kendi iç işleyişine dayalı değerlendirmeler yapılarak çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

1. Türk Vergi Hukukunda Uygulanan Uzlaşma Müessesesi

Vergi hukuku açısından uzlaşma; vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlığı yargı yoluna başvurmadan karşılıklı görüşmelerle anlaşarak bir sonuca bağlamayı ifade etmektedir. 1963 yılında 213 sayılı Kanun'a giren uzlaşma kurumu Ek 1 ile Ek 12 maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Uzlaşma müessesesi getirilirken ihtilaf konusu işlemler yönünden tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanılabilmesi için kanunda, ön koşul niteliğinde, işlemin yöneldiği konuda yükümlünün hatalı davranışını mazur gösteren gerekçelerin varlığı aranmıştır (Erdem, 2007:150). Bu nedenle tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için ikmalen, re'sen ve idarece yapılmış bir tarhiyat ve bu tarhiyata bağlı vergi ziyai cezasının varlığı yeterli değildir.

Bunların yanısıra tarhiyata ve vergi ziyasına yol açan hukuka aykırı hareketin, 213 sayılı Kanun'un Ek 1'inci maddesinde sayılan hallerden en az biri nedeniyle meydana gelmiş olması da gerekmektedir (Yavaşlar Başaran, 2008:323). Adı geçen kanun maddesine göre mükellefin uzlaşma talebinde bulunabilmesi için; "*Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin,*

➤ *Kanun hükümlerinde yeterince nüfuz edememekten,*

➤ *369. maddede yazılı yanılmadan,*

➤ *VUK'un 116, 117, 118'nci maddelerinde yazılı vergi hataları veya her türlü maddi hatadan,*

➤ *Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasından"* kaynaklandığını ileri sürmesi gerekmektedir (VUK, Ek md.1).

Bu bağlamda tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin konusunun ve kapsamının belirtildiği Ek 1'inci madde de aynı zamanda uzlaşmaya başvurabilme şartları yer almaktadır. Dolayısıyla, tarh türü ve yöntemi

bakımından uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalar için mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma talebinde bulunabilmesi ancak yukarıda sayılan hallerden herhangi birini iddia etmesi ve uzlaşma komisyonunun da bu iddiayı kabul etmesi ile mümkün olabilmektedir. Hemen ifade edilmelidir ki, mükellefin uzlaşma talebinde bulunabilmesi koşullarından biri olan “*kanun hükümlerinde yeterince nüfuz edememek*” mükellef tarafından delillendirilip somut olarak ispat edilebilecek bir hal olmadığından varlığı tartışmalı bir koşuldur, değerlendirmesi yapılabilir.

Türk vergi sisteminde, uzlaşmaya başvuru yargı yoluna başvurunun bir ön şartı değildir. Mükellefe veya ceza muhatabına tanınan bir hak olan uzlaşma kurumunu, mükellef veya ceza muhatabı dilerse kullanmakta ve böylece gerek mükellefe gerekse vergi idaresine uyumsuzluğu barışçıl yolla çözme imkânı sağlanmış olmaktadır (Yavaşlar Başaran, 2008:311). Bu kurumun getiriliş amacı, vergi ödevlisi ve idareyi yargı yoluna başvurma ve yargılama sürecini izleme zahmet ve külfetinden kurtarmak, vergi yargısı organlarının yükünü hafifletmek, vergi alacağının tahsilini hızlandırmak ve yükümlü psikolojisini olumlu yönde etkilemektir (Karakoç, 2017:71). Uzlaşma kapsamına 213 sayılı Kanun’da yer alan her türlü vergi, resim ve harçların girmesine rağmen hangileri için uzlaşma yoluna gidileceğini belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına aittir. Ancak burada değinilmesi gereken önemli bir nokta, 213 sayılı Kanun’un 359’uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiili nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezaların uzlaşma kapsamı dışında olmasıdır.

Uzlaşma, uzlaşma komisyonları vasıtasıyla yapılmaktadır. Yani aktif vergi süjesi konumundaki vergi idaresini uzlaşma komisyonu temsil etmektedir. Uzlaşma komisyonları ile ilgili düzenlemeler tarhiyat öncesi uzlaşma için ayrı, tarhiyat sonrası uzlaşma için ayrı olmak üzere ilgili yönetmeliklerde ayrı ayrı düzenlenmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma 213 sayılı Kanun’da ek md.1, ek md.6, ek md.7, ek md.8 ve ek md.9’da ayrıntılı bir şekilde düzenlenmişken,⁴tarhiyat öncesi uzlaşma 213 sayılı Kanun’da tek bir maddeyle (ek md.11) düzenlenmiş ve kanunda yer almayan pek çok konu Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nde ele alınmıştır (Yavaşlar Başaran, 2008:312).

1.1. Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar

1.1.1. İdare Açısından Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar

Kamu harcamalarının finansmanında büyük bir paya sahip olması nedeniyle devlet için önemli bir gelir kaynağı haline gelen vergilerin bir an önce hazineye intikali de önemli bir hal almıştır. Vergilemede iktisadilik ve verimlilik ilkesinin de benimsenmesine neden olan bu durum, olması gerekenden az ama zamanında toplanan verginin, olması gereken miktarda ancak gecikilerek toplanan vergiye tercih edilmesi anlamına gelmektedir. Zira devletin zamanında yapması gereken ve erteleyemeyeceği kamusal

⁴Ek md.2, ek md.3, ek md.4, ek md.5 4369 sayılı Kanun ile 1999 yılında yürürlükten kaldırılmışsa da bu maddelerde yer alan hususlara büyük ölçüde Uzlaşma Yönetmeliği’nde yer verilmiştir.

harcamaları bir an evvel finanse etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, Hazine adına vergiyi toplamakla görevli olan vergi idaresi uzlaşma müessesesi yoluyla şüpheli hale gelebilecek ya da değer kaybına uğrayabilecek bu vergilerin toplanmasını sağlamaktadır.

Dava açılması halinde, vergi mahkemesinde görülen bir davanın ortalama 138 gün⁵ sürdüğü de düşünüldüğünde, idare hem bu davaya emek ve zaman harcama külfetinden kurtulmuş olacak hem de davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda hiç tahsil edemeyeceği bir vergiyi ve cezayı tahsil etmiş olacaktır. Ayrıca idare, davanın mükellef tarafından kazanılması halinde ödemesi gereken giderlerden de kurtulmuş olacaktır. Öte yandan yani yargıya intikal eden uyuşmazlığın idare lehine sonuçlanması halinde ise idare, vergi ve cezayı ancak yıllar sonra tahsil etme imkânı bulabilecektir. Buda kamu alacağının süratle tahsilini engelleyen ve vergilemede verimlilik ilkesine tamamen ters düşen bir durumdur. Kaldı ki bu süre zarfında çıkan bir af kanunu ile idarenin uzlaşma yoluyla tahsil edebileceği vergi ve cezayı hiç tahsil edememe gibi bir durumla karşılaşması ihtimali de söz konusudur.

Ayrıca, her ne kadar bu yönde yapılmış nicel bir çalışma olmasa da, uyuşmazlığın barışçıl bir yol olan uzlaşma ile çözümlenmesinin idare ile mükellefin birbirlerine karşı olan güven ve anlayış duygularının gelişmesini sağlayarak vergi sisteminin sağlıklı işlemesine de katkıda bulunabileceği düşünülmektedir. Uzlaşma müessesesinin idareye sağladığı bu faydalar dışında tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin ayrıca sağladığı bir fayda daha mevcuttur. İnceleme elemanının görev yükünü artıran ancak idarenin görev yükünü hafifleten bu işlem inceleme elemanı tarafından düzenlenen inceleme tutanağının tahakkuk fişi yerine geçmesi nedeniyle idarenin vergiyi ve cezayı tahsil etmek dışında herhangi bir işlem yapmasına gerek kalmaması durumudur.

1.1.2. Mükellef Açısından Uzlaşma Müessesinin Sağladığı Faydalar

Zaman ve para açısından diğer yollara kıyasla daha ekonomik olmasının yanısıra yargıdaki zamanın uzun olması ve yargı süresinde gecikme faizi ve yargılama giderlerinden tasarruf gibi sebepler de mükellefleri uzlaşma müessesesine yönlendirmektedir (Türkkot, 2005:28). Örneğin; 2016 yılı adli sicil istatistiklerine göre vergi mahkemesinde bir davanın ortalama görülme süresinin 138, Danıştayda ise 349 gün olduğu bilinmektedir. Buna göre mükellefin uyuşmazlığı istinaf ve akabinde temyizen Danıştaya da taşıdığı varsayıldığında, bir davanın sonuçlanması ortalama 487 gün sürmektedir. Diğer taraftan, vergi dairesi başkanları ve bazı vergi dairesi müdürleri ile yapılan sözlü görüşmelerde, uzlaşma görüşmelerinde uyuşmazlığa konu vergi veya cezaya ilişkin (ki vergiye dokunulmuyor) genellikle ilk toplantıda ve çok kısa süre içerisinde vaki olup olmaması sonucuna ulaşıldığı ifade edilmektedir.

Bu nedenle mükellef her ne kadar haklı da olsa dava bir belirsizlik içerir ve mükellefin dava açması halinde, davayı kaybetme olasılığının yanısıra

⁵Adli İstatistikler (2016), www.adlisicil.adalet.gov.tr (Erişim Tarihi: 03.05.2018)

ayrıca ödeyeceği gecikme faizinin de uzlaşmaya oranla oldukça fazla olacağı açıktır. Buna göre mükellefin davayı kaybetmesi durumunda katlanması gereken giderlerin artmasına karşın uzlaşmaya başvurması ve uzlaşmanın sağlanması halinde ise katlanması gereken herhangi bir gider kalmamaktadır. Ayrıca süresi içinde dava açma hakkı da saklı kalmaktadır.

Vergi davalarının kural olarak dosya üzerinden görülmesi mükellefin görüş açıklayamamasına neden olmakta (duruşmalı yapılabilenler hariç) ve bu durumda inisiyatifin büyük ölçüde mahkemeye geçmesine neden olmaktadır. Uzlaşma müessesesi ise mükellef ile idarenin karşılıklı görüşmelerine dayanmakta ve hatta mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ile mali müşavirini görüş açıklamak üzere uzlaşma toplantısında hazır bulundurabilmektedir. Dolayısıyla dosya üzerinden incelemelerin yapıldığı dava yoluna kıyasla yüz yüze görüşmelerin yapıldığı uzlaşma toplantısında mükellef kendini rahatlıkla ifade edebilme şansı bulmaktadır. Son olarak uzlaşma kurumunun mutlaka maddi sonuçlar doğurması şart değildir, uzlaşma sağlanmasa dahi vergi idaresi ile mükelleflerin karşı karşıya gelmeleri mükelleflerin konu hakkında doyurucu bilgiler edinmelerine yol açarak bu tür hatalara bir daha düşmelerini önlemektedir (Aksoy, 1999:110).

1.1.3. Yargı Organları Açısından Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar

Vergisel uyuşmazlıkların yoğun bir şekilde vergi yargı sistemi vasıtasıyla çözümlenmeye çalışılması haliyle o sistemin etkin ve beklenen verimlilikte çalışmasını olumsuz yönde etkileyecektir. Vergi yargı organlarının üzerindeki bu yükün hafifletilmesi vergi sistemi içindeki diğer aksaklıklara daha fazla zaman ayrılmasını sağlayacak ve vergi sisteminin daha sağlıklı bir şekilde işlemesine neden olacaktır. Söz konusu vergisel uyuşmazlıkların yargı organlarına taşınmadan kısa süre içerisinde çözüme kavuşturulmasını sağlayan uzlaşma kurumu, bu noktada büyük öneme sahip bir idari çözüm yolu olma özelliğini korumaktadır. Tarafların vergi uyuşmazlıklarını yargıya intikal ettirmeden, kendi aralarında çözüme kavuşturmaları zaten var olan vergi uyuşmazlıklarıyla büyük bir yük altında olan vergi yargısının yükünü hafifletecek ve daha etkin çalışabilmesini sağlayacaktır (Aksoy, 1999:109). Bu yolla yargı sürecine yansıma olasılığı yüksek olan pek çok olay barışçıl bir biçimde çözüme kavuşturulacak ve yargı organları gereksiz iş yüküne boğulmaktan kurtulacaktır (Erol, 2001:51). Bakmakta oldukları dosya sayısı azalan hakimlerin de çalışma kalitesi artacak ve verdikleri kararlar kamu vicdanında çok büyük ölçüde kabul gören, isabetli ve doğru kararlar olacaktır (Erol, 2001:51). Bu konuda yapılan nitel bir çalışmaya göre de görüşme yapılan vergi mahkemesi hakiminin görüşünün de bu yönde olduğu görülmektedir.⁶

⁶“...Bu sayede vergi yargısı önüne gelen dava sayısının azalacağı ve mevcut davaların daha sağlıklı, hızlı ve doğru bir biçimde sonuçlandırılacağı düşünülüyor.” (Savaşan vd., 2012:140).

Ayrıca bütün bu olumlu etkiler Danıştaya da yansiyacak ve Danıştay asılı var oluş sebebi olan yüksek içtihat mahkemesi işlevine kavuşabilecek ve gerek uygulama gerekse öğreti bakımından vergi hukuku literatürüne yaptığı katkılar artacaktır (Dönmez, 2000:85). Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, uzlaşmanın sağlanamaması ve temin edilememesi durumunda dahi, uyuşmazlık konusu olan hususlarda tarafların görüşlerinin belirlenmiş olması, uyuşmazlığın yargı organlarına açıklığa kavuşturulmuş bir şekilde yansıtılmasına neden olacak ve yargı mercilerinin hızlı ve sağlıklı bir şekilde karar vermelerine katkı sağlayacaktır (Nas, 2008:192).

1.2. Uzlaşma Müessesesinin Eleştirilen Yönleri

1.2.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Uzlaşma Müessesesi

Anayasamızın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen verginin yasallığı ilkesine göre; *“vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* Bu ilke ile sağlanmak istenen, vergi ve benzeri mali mükellefiyetlerle ilgili düzenlemelerin halkın rızasına uygun tarzda, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından belirgin, kesin, açık ve anlaşılır bir şekilde gerçekleştirilmesini öngörerek hukukun üstünlüğü güvencesini hissettirmektir (Öz, 2004:76). Dolayısıyla bu ilke ile idarenin keyfi ve sınırsız ölçülerde hareket etmesi engellenmek istenmiş ve ayrıca bu ilkenin bir gereği olarak idareye herhangi bir takdir yetkisi tanınmamıştır.

Kanun koyucunun sadece konusunu belli ederek bir mali yükümlünün ilgililere yükletilmesine izin vermesi bunun kanunla konulmuş sayılmasını ve Anayasaya uygunluğunun kabulü için yeterli değildir (Erdem, 2007:8). O halde bir verginin kanun ile konulmuş sayılabilmesi için onun ana öğelerini oluşturan; verginin konusu, verginin yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, istisnalar, indirimler ile vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemelerin kanunda yer alması gerekmektedir (Güneş, 2014:134). Dolayısıyla uzlaşmanın kanunla düzenlenmiş olması tek başına yeterli değildir, söz konusu kanun metninde ve bağlı yönetmeliklerde ayrıca uzlaşma ile ilgili olarak bahsi geçen bu temel öğelerin de düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin uzlaşma vaki olması durumunda tutanak tarihinden itibaren 1 ay içerisinde gecikme faizi ile birlikte ödeme yapılmamışsa bir teminat maddesi olması gerekmektedir ve bu teminat çözülerek ödeme yapılmalıdır. Bu tür bir durumda gümrük uzlaşmalarında uzlaşma geçersiz olmasına rağmen VUK uzlaşmalarında uzlaşma geçerliliğini yitirmemekte, vadesinde ödenmeyen kamu alacağına dönüşmektedir. Diğer taraftan, yine gümrük uzlaşmalarında olduğu gibi VUK'a tabi vergilerde uzlaşmaya başvurunun idari yargıya gitmeden önce bir koşul olması gerekmektedir, aksi halde idari merci tecavüzü sayılacağı mevzuata girmelidir.

Öte yandan, düzenlemeye ilişkin sınırlar kanunla belirlenmedikçe yürütme organı tüzüklerle olduğu gibi yönetmeliklerle de vergilendirmenin ana öğelerine ilişkin düzenlemelerde bulunamayacaktır (Güneş, 2014:134). Ancak uzlaşma kurumunda, sadece kanun koyucunun iradesinde olan vergiyi

kanunla kaldırma yetkisi kanun koyucu tarafından değil, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde düzenlenen uzlaşma komisyonları tarafından alınan kararlarla gerçekleştirilmektedir (Öz, 2004:141). Bu nedenle, uzlaşma komisyonlarının kanunda düzenlenmemesine rağmen yönetmeliğe dayanarak kullandıkları bu takdir yetkisi kanunilik ilkesine aykırılık içermektedir.

Kanunilik ilkesinin bir istinasını oluşturan ve Anayasanın 73/4'üncü maddesinde düzenlenmek suretiyle Cumhurbaşkanına⁷ tanımlanan takdir yetkisinin sınırları, adı geçen kanun maddesinde belirtildiği halde uzlaşma komisyonları için herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu durum da yürütme organı içerisinde yer alan vergi uzlaşma komisyonlarının, vergi ve cezayı tamamen sıfırlayabilecek kadar geniş bir yetki verilmesine neden olmakta ve vergileme de kanunilik ilkesini zedelemektedir (Kalaycı, 2013:92).

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda ortaya çıkan neticenin, objektif kriterlerden ziyade komisyon üyelerinin o günkü ruh hali, uzlaşma görüşmelerinin gidişatı yani mükellefin komisyonu ikna kabiliyeti ya da mükellefin kendini ifade edebilme şekli gibi subjektif etkenlere bağlı olarak değişmesi, idarenin uzlaşma görüşmeleri sırasında keyfi ve sınırsız kararlar vermesine neden olabilmektedir. Şahsi değerlendirmemize göre hem vergi alacaklısı devletin hem vergi borçlusu mükellefin uzlaşma görüşmesinden optimal verim alabilmesinin koşulu; uzlaşma komisyonlarında görev alan başkan ve üyelerin, pazarlığı edilen rakamın devletin en vazgeçilmez kamu kaynağı olduğunun farkında olmaları, aynı zamanda uzlaşma talebinde bulunan karşılarındaki kişi yada şirketin, vergi denilen kamu kaynağını karşılıksız ödeyen ve yaşatılması gereken ekonomik unsurlar olduğunu unutmadan görüşmeleri nihayetlendirmeleri gerekmektedir.

Ayrıca vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragati açıkça verginin kanunilik ilkesine aykırılık içermektedir (Öncel vd., 2009:171). Uzlaşma kurumu iknaya ve pazarlığa dayanan bir kurum olması itibarıyla vergilendirmenin dayandığı, verginin yasallığı ilkesinin hukuk devletinin temel bir özelliği olması açısından hukuk devleti ile bağlantısını sağlayan ve onun bir boyutu olan cebir unsuru ile de çelişmektedir (Güneş, 2014:206).

1.2.2.Vergilemede Eşitlik İlkesi Açısından Uzlaşma Müessesesi

Hukukun temel ilkelerinden biri olan eşitlik ilkesine, “Kanun Önünde Eşitlik” başlığıyla Anayasanın 10'uncu maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; *“Herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket*

⁷21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesiyle bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

etmek zorundadır.” Bu maddeden de anlaşılacağı üzere eşitlik ilkesinin amacı, kişilerin kanun önünde eşit olmasını yani aynı işlemlere tabi tutulmasını sağlamak böylece herhangi bir sınıf, zümre veya kişiye ayrıcalık tanınmasını diğer bir ifadeyle ayrıcalıklı davranılmasını önlemektir.

Vergide eşitlik ilkesinden ilk olarak anlaşılması gereken, fertlerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçleri ile katılmalarıdır, yani aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı miktarda, farklı ödeme gücüne sahip olanların ise farklı miktarda vergi ödemesi kastedilmektedir (Kelecioğlu, 2001). Anayasa Mahkemesinin de bu konudaki görüşü herkesin her yönden aynı hükümlere bağlı olmasından ziyade, benzer koşullar içinde olan özdeş nitelikte bulunan durumların kanunlarca aynı işleme uyruk tutulması yönündedir (Güneş, 2014:128).

Ancak vergi sistemimiz içerisinde önemli bir yere sahip olan ve sıklıkla başvurulmuş uzlaşma müessesesi, uzlaşmaya giden ve gitmeyen mükellef açısından bir eşitsizliği neden olurken ayrıca uzlaşmaya başvuran aynı durumdaki mükellefler için de bir eşitsizliği neden olabilmektedir. Şöyle ki; kanunlar karşısında her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften biri uzlaşma yoluna giderek diğerinden daha az vergi ödeyebilmektedir. Ya da uzlaşmaya başvuran iki mükelleften biri için uzlaşma sağlanırken diğeri için uzlaşmanın sağlanamaması Anayasanın 10’ncü maddesi ile güvence altına alınan eşitlik ilkesine aykırı düşmektedir.⁸ Bu konuya ilişkin literatürde farklı görüşlerde bulunmaktadır, fakat burada ayrıntıya girilmemiştir.

Tüm bunlara ek olarak devletin kendi eliyle koyduğu vergi ve cezadan yine kendi eliyle almaktan vazgeçmesi bu vergilerin ödenemeyecek nitelikte olduğunu ve böylece Anayasa da yer alan ödeme gücü ilkesine aykırı hareket edildiğini kabul etmek anlamına gelmektedir (Öz, 2004:141-142).

1.2.3. Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Açısından Uzlaşma Müessesesi

Kuvvetler ayrılığı ya da diğer adıyla güçler ayrılığı ilkesi, devletin egemenlik gücünden kaynaklanan yetkilerinin, yine devletin üç erki olan yasama, yürütme ve yargı organları arasında paylaşılması temeline dayanmaktadır. Kişilere hukuki güvenlik sağlayan bu ilke bu yönüyle de önemli bir fonksiyonu bünyesinde barındırmaktadır. Yasama organı, devlet faaliyetlerinin içinde kalması gereken sınırları belirleyen hukuk kurallarını ihdas eder, yürütme organı bu kuralların hayata geçirilmesi hususunda yetkili ve sorumludur, yargı organı ise bu uygulamalardan kaynaklanan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturulmasını sağlamaktadır (Gökpinar, 2016:79-80). Kuvvetler ayrılığının benimsenmiş olduğu ülkemizde de bu organların görev alanları Anayasada kesin çizgilerle birbirinden ayrılmıştır. Buna göre; yasama yetkisi, Türk milleti adına TBMM’dedir ve bu yetki devredilemez

⁸ “Hiçbir kural ve sınır olmadığı için, uzlaşmaya başvuran ile başvurmeyen arasında ortaya çıkan eşitsizliğin yanı sıra, gerçekte aynı mali güce sahip olup farklı uzlaşma komisyonlarına, hatta -aynı ya da farklı zamanlarda- aynı uzlaşma komisyonuna başvuranlar arasında dahi eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar yaşanmıştır” (Yavaşlar Başaran, 2008:332).

(AY, md.7), yürütme yetkisi ve görevi ise Cumhurbaşkanı⁹ tarafından anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir (AY, md.8), yargı yetkisi de Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır (AY, md.9).

Günümüzde sosyal devlet ve müdahaleci devlet anlayışının da gelişmesiyle ekonomiye çabuk ve etkin müdahale zorunluluğu yürütme organının özellikle vergilendirme alanında güçlendirilmesini gerekli kılmış olsa da yargı organının işlevi yasama ve yürütme organlarının işlevlerinden ayrı ve bağımsız tutulmaktadır (Öncel vd., 2009:36-37). Kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak mükellef ile idare arasındaki vergisel uyuşmazlıkların asıl çözüm yeri yargı organlarıdır. Ancak yargı organlarına gitmeden mükellefle idare arasında uyuşmazlığın idari aşamada çözümünü sağlayan uzlaşma müessesesi tam da bu noktada yargı organının görev alanına giren bir işlem tesis ettiği için kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırıdır.

1.2.4. Vergi Cezalarının Etkinliği İlkesi Açısından Uzlaşma Müessesesi

Vergi cezalarının uygulanmasındaki amaç, mükellefin mali gücüne ulaşmak ya da bir gelir elde etmekten ziyade kural dışı davranışın önüne geçilerek vergi sisteminin daha sağlıklı ve adaletli bir şekilde işlenmesini sağlamak ve vergisel amaçların gerçekleştirilmesini mümkün kılmaktır. Dolayısıyla vergi ceza sisteminin amacı vergi kanunlarına aykırı hareketlerin önlenmesi, kişilere ödevlerinin hatırlatılması ve mevzuata aykırı ve hatalı davranışların kınanması suretiyle caydırıcılık bazında vergi sisteminin kendisinden beklenen amacı gerçekleştirecek şekilde uygulanmasını sağlamaktır (Erdem, 2005:81). Uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergi aslında ve cezalarda ne ölçüde indirim yapılacağı uzlaşma komisyonlarının yetki alanına girmektedir ve vergi suçlarının karşılığı olarak ihdas edilen vergi cezaları uzlaşma sistemi ile tamamen veya kısmen ortadan kaldırılmaktadır (Durgut, 2007:112). Ancak, mükellefle idarenin karşılıklı ödümlerle pazarlık yapması suretiyle uyuşmazlığı ortadan kaldırması amacına hizmet eden uzlaşma müessesesi bir yandan cezaların caydırıcılık özelliğini olumsuz yönde etkilemekte diğer yandan anayasada yer alan cezaların kanuniliği ilkesini zedelemektedir.

Kaldı ki uzlaşma kapsamındaki cezalar yönünden, uzlaşma çalışması çerçevesinde cezaya neden olan fiilin varlığı ya da yokluğu, niteliği veya gerçek durumu üzerinde durulmamakta, cezanın kaynağındaki fiil üzerinde anlaşmaya varılamamakta, sadece ceza üzerinde pazarlık yapılması suretiyle bir anlamda vergi aslının tahsili için cezadan ödün verilmektedir (Erdem, 2005:87). Bu durumda vergi ceza sistemini ve dolayısıyla cezaların caydırıcılığını olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren, vergisini zamanında ödeyen mükellef ile vergi kaçırın ve yükümlüklerini ya eksik ya da hiç yerine getirmeyen

⁹21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesiyle bu fıkrada yer alan "ve Bakanlar Kurulu" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

mükelleflerin bir tutulması anlamına gelmektedir. Bu durumda iki mükellef arasında haksızlığa ve dolayısıyla rekabet eşitsizliğine neden olmakta ve ayrıca vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilemektedir.

Kişilerin kanunlara uygun davranmalarını sağlamak amacıyla hizmet eden cezaların, uzlaşma yoluyla neredeyse sıfırlanacak kadar bir indirim tabi tutulması mükellefleri bir nevi vergi kaçırmaya ve kayıt dışı ekonomiye teşvik etmektedir. Zira vergi kaçırarak mükellefler, vergi idaresi ile uzlaşmaları halinde kesilecek cezaların tamamının veya tamamına yakınının silineceğini hatta verginin aslından da indirim yapılabileceğini ve ayrıca çoğu zaman normalde ödemesi gereken verginin altında vergi ödeyeceklerini bildiklerinden vergi kaçırmaya devam etmektedirler (Polat ve Katırcı, 2015).

1.2.5. Vergi İnceleme Elemanları Açısından Uzlaşma Müessesesi

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır (Öncel vd., 2009:100). Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (213 sayılı Kanun, md.134). Ancak, bir yandan vergi kaybının önlenmesi için vergi denetimi yapılırken diğer taraftan da mükellefleri vergilendirmeye ilişkin işlemlerde “ileride nasıl olsa uzlaşma müessesesi yoluyla ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirimli olarak öderim” düşüncesine yönelterek sorumsuzca davranmaya yönlendiren uzlaşma müessesesi denetimin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır (Organ, 2006:169).

Vergi inceleme oranlarının yaklaşık %2-%3¹⁰ olduğu ülkemizde zaten incelemeye tabi tutulma ihtimali düşük olan mükelleflerin uzlaşma müessesesinin varlığı ile yükümlüklerini yerine getirmek gibi bir çekincesi kalmamaktadır. Ayrıca vergi inceleme elemanlarının büyük uğraşlar sonucunda hazırladığı inceleme raporları uzlaşma yoluyla etkisiz hale getirilmekte ve vergi incelemeleri için harcanan emek ve zaman bir anlamda israf edilmiş olmaktadır (Ela ve Kelecioğlu, 2000:75). Vergi inceleme elemanlarının büyük bir özveriyle çalışarak ulaştıkları sonuçların uzlaşma görüşmelerinde yapılan indirimlerle adeta yok sayılması, vergi incelemelerinin isteksiz ve dolayısıyla verimsiz bir şekilde yapılması riskini ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda, uzlaşma komisyonları tarafından belirlenecek indirim tutarlarının vergi incelemelerinin yapılma amacıyla düşmeyecek ve dolayısıyla da bu incelemelerden beklenen etkinliği ortadan kaldırmayacak düzeyde olması gerekmektedir.

Hem uzlaşmadaki yukarıda anılan risklerin izale edilmesi ve vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla hem de idareyle mükelleflerin vergiler ve cezalarla ilgili her aşamada anlaşabilmesi, vergi ihtilaflarının süratle çözümlenebilmesi ve yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması amacıyla

¹⁰Vergi Denetim Kurulu, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 47.

213 sayılı Kanun'da "Kanun yolundan vazgeçme" müessesesi getirilmiştir. Burada ayrıntılarına girilmeyecektir.

Türk uzlaşma sistemini hem karşılaştırabilmek hem de iyi ülke uygulamalarından çıkarımlarda bulunarak öneriler getirebilmek adına aşağıda üç ülkede uzlaşma ve benzeri uygulamalar ortaya konulmuştur. Almanya zaten vergi kanunlarımızı ithal ettiğimiz ülke olması, ABD ve Fransa ise hem gelişmiş ülke örnekleri olmaları hem de uzlaşma uygulamasındaki isim ve uygulama farklılıkları nedeniyle seçilmiş ve incelenmiştir. İlgili ülkeler Türkiye'deki uzlaşma sistemindeki gibi beş ayrı başlık altında değil, tek başlık altında ortaya konulmuştur.

2. ABD'de Uygulanan Uzlaşma Müessesesi

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) uzlaşma süreci mükellefin uzlaşma teklifinde bulunmasıyla başlamaktadır. Mükellefin toplam borç tutarının altında bir vergi tesis eden uzlaşma teklifi, iç gelir servisi/idaresi (IRS-Internal Revenue Service) ve mükellef arasında gerçekleşen bir anlaşmadır (IRS, 2017a). Diğer bir ifadeyle, uzlaşma teklifi IRS'nin belirli vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerinin bir kısmını affetmeyi kabul edebileceği bir prosedürdür. IRS uzlaşmaya, ilerde tahsil edilebilecek yüksek ama belirsiz vergi alacağının mümkün olduğu kadar yüksek bir tutarının tahsil edilmesi olarak bakmaktadır (İnaltong, 2012:32-33). Bu nedenle mükellefin, onun gerçek ödeme gücünün IRS tarafından nasıl görüldüğüne dayanan bir uzlaşma teklifi hazırlaması gerekmektedir (IRS, 2017a). Aksi takdirde yani mükellefin ödeyebileceği tutardan daha düşük bir tutarla uzlaşma teklifinde bulunulması halinde ise teklif IRS tarafından reddedilmektedir.

Verginin yanısıra her türlü para cezasının ve faizinin de uzlaşmaya konu edildiği ABD'de uyuşturucu ve kaçakçılıkla ilgili vergisel suçlar ile kasıtlı olarak yapılan vergi kaçakçılığı uzlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır (Özyer, 2008:983). Mükellefler tarhiyattan önce yani inceleme aşamasında uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi tarhiyat yapıldıktan sonra dava sonuçlanıncaya kadarda uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptirler (Nas, 2008:54).IRS Kanunu'na göre vergi ile ilgili her türlü uyuşmazlıklar için Adalet Bakanlığına başvuruda bulunmadan önce uzlaşma başvurusunda bulunmak zorunludur (Internal Revenue Code, 7122). Bu bağlamda, ABD'de vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yargı yoluna başvurmadan önce idari çözüm yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir. IRS uzlaşma teklifinde bulunan mükelleflerin kendine özgü durum ve şartlarını; ödeme gücü, gelir, gider ve aktif öz sermayesine göre değerlendirmektedir (IRS, 2017b).

Yapılan her uzlaşma teklifi IRS tarafından kabul edilmemektedir. Özellikle, mükellef vergi borcunun tamamını ek süre verilmesi (Additional Time to Pay) veya taksit sözleşmesi (Installment Agreement) yapılması suretiyle ödeyebilme potansiyeline sahipse IRS uzlaşma teklifini kabul

etmemektedir. Mükellefin vergi borcunun tamamını ödemesi amacına hizmet eden bu iki alternatif yoldan vergi borcunun belirli periyodlarla ödenmesi anlamına gelen taksit sözleşmesi bir kullanım (başvuru) ücretine tabi iken mükellefe ek süre verilmesi hali (en fazla 120 gün) ise herhangi bir kullanım ücretine tabi değildir. Öyle ki; ilk ödeme, başvuru harcı gibi bazı ödemelerden muaf olan yoksulluk istisnasına tabi mükellefler dahi indirimli bir kullanım ücreti (2018 yılı için 43 ABD doları) ödemektedir (IRS, 2017g). Öte yandan borcun tamamının ödenmesi için 60-120 gün arasında ek süre verilmesini talep eden mükellefler daha uzun süreli bir taksit sözleşmesinden daha az ceza ve faiz ödeyeceklerdir (IRS, 2017f).

Mükellefin uzlaşma teklifinde bulunabilmesi için IRS'nin belirlediği 4 aşamalı bir testten geçmesi gerekmektedir. Uzlaşma teklifi ön elemesi olarak adlandırılan bu test ile mükellefin uzlaşma teklifinde bulunmaya uygun olup olmadığı değerlendirilmektedir (IRS, 2017d). Buna göre örneğin; mükellefin açık bir iflas davası varsa uzlaşma teklifinde bulunmaya uygun değildir. IRS uzlaşma tekliflerini değerlendirirken mükelleflerin gerçek ekonomik durumlarını saptamaya çalışmakta ve bu nedenle uzlaşma teklifinin değerlendirilmesi zaman almaktadır. Kişiden kişiye değişmekle birlikte bu süre en az 6-12 ay arasında sürmektedir (Wallen, 2017). Eğer teklif yapıldıktan sonra 2 yıl içinde cevap verilmezse teklif otomatik olarak kabul edilmiş sayılmaktadır (IRS, 2017b).

IRS uzlaşma tekliflerini değerlendirirken makul tahsilat potansiyeli olarak adlandırılan belirli kriterleri göz önünde bulundurmaktadır. Mükellefin vergi borcunu ödeyebilme kapasitesinin hesaplanmaya çalışıldığı makul tahsilat potansiyeli; mükellefin gayrimenkulleri, otomobilleri, banka hesapları ve diğer mal varlıklarının toplam değerlerinden oluşmaktadır (IRS, 2017c). Makul tahsilat potansiyeli mükellefin gelecekte elde edeceği gelirden temel yaşam harcamaları için izin verilen tutarın dışında kalan kısmını kapsamaktadır (IRS, 2017c). IRS, vergi mükellefi tarafından sunulan tutarın makul tahsilat potansiyelinden düşük olması durumunda genellikle uzlaşma teklifini kabul etmemektedir.

IRS üç gerekçeyle uzlaşma teklifini kabul edebilir (IRS, 2017c):

Birincisi, mükellefin vergi yükümlüğü konusunda şüphe varsa; bu durum kanuna bağlı doğru bir vergi borcunun varlığı veya miktarı hakkında ciddi şüphelerin olması durumunda ortaya çıkmaktadır. İkincisi, vergi borcunun tamamının tahsil edilebileceği konusunda şüphe varsa; bu durum mükellefin mal varlığı ve gelirinin, yükümlü olduğu vergi borcunun tamamından az olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Üçüncüsü, vergi borcunun tamamının ödenmesi nedeniyle mükellefin ekonomik olarak sıkıntıya düşme ihtimali varsa; bu durum mükellefin vergi borcunun tamamını ödeyebileceği konusunda bir şüphenin olmamasına rağmen borcun tamamının ödenmesinin mükellefi zor duruma düşürebilmesi ya da haksız ve adil olmayan bir uygulamaya neden olabilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.

Uzlaşma teklifinde bulunan mükellefe düşen bir diğer önemli görev ise gerekli belgelerin doğru ve eksiksiz bir şekilde tamamlanmasıdır. IRS'nin ayrıntılı bir değerlendirmeye tabi tuttuğu teklif, makul görülmesi halinde kabul edilmekte ve böylece uzlaşma sağlanmış olmaktadır. Teklifin uygun bulunmayarak reddedilmesi halinde uzlaşmanın sağlanmadığı anlamına gelmektedir. Uzlaşma teklifinin kabul edilmesini takip eden 5 yıl içinde mükellefin herhangi bir vergiyi zamanında ödememesi veya beyan etmemesi halinde teklif yükümlülüklerinin yerine getirilmediği kabul edilerek uzlaşma geçersiz sayılmaktadır (IRS, 2017a). Böyle bir durumda mükellef, uzlaşma nedeniyle tahsilinden vazgeçilen vergi borcunun tamamından sorumlu tutulmaktadır. Uzlaşma teklifinin kabul edilmesinden sonra mükellefin daha önce uzlaşma teklifi ile birlikte belirlediği ödeme şekline göre ödemelerini yapması gerekmektedir. Nakit ve periyodik ödeme seçeneklerinden birini seçmek zorunda olan mükellefin ilk ve sonraki ödeme tutarları, seçtiği ödeme şekline ve toplam teklif miktarına bağlı olarak değişmektedir (IRS, 2017a). Mükellefin, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaları dava konusu edemediği gibi uzlaşma sonucu ödenen paraların iade edilmesini de talep etme hakkı bulunmamaktadır (Kızılot, 2003:68).

Nakit ödemede (lumpsum cash) mükellefin başvuru harcıyla beraber teklif edilen toplam tutarın %20'sini ödemesi gerekmektedir. Geri kalan vergi borcu tutarının ise uzlaşma teklifi tarihten itibaren beş veya beş aydan daha kısa bir sürede ödenmesi gerekmektedir (IRS, 2017a). Yapılan %20'lik ödeme, teklifinin kabul edilmesi halinde ilk taksit ödemesi olarak kabul edilirken, teklifin reddedilmesi halinde ise mükellefe iade edilmeyerek vergi borcundan mahsup edilecektir (IRS, 2017c). Mükellef ayrıca %20'lik ödemenin uygulanacağı vergi borcunu belirleme yetkisine sahiptir. Periyodik ödemede ise, mükellefin başvuru harcıyla (186 ABD doları) birlikte önerdiği teklif koşullarına uygun olarak ilk ödemeyi yapması gerekmektedir. Kalan borç tutarının ise yine mükellefin belirlediği teklife uygun olarak 6 ile 24 aylık eşit taksitler halinde ödenmesi gerekmektedir (IRS, 2017a). Taksit miktarı en fazla 24 olmakla birlikte mükellefin, teklifin değerlendirildiği süre zarfında da ödeme yapmaya devam etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde temyiz hakkı olmaksızın uzlaşma teklifi iade edilecektir (IRS, 2017a). Teklifin kabul edilmemesi halinde ise, tıpkı nakit ödeme seçeneğinde yapılan %20'lik ödemede olduğu gibi, yapılan ödemeler mükellefe geri iade edilmeyecek ve mükellefin vergi borcundan mahsup edilecektir (IRS, 2017c).

Uzlaşma teklifinin reddedilmesi veya iade edilmesi uzlaşma teklifinin kabul edilmediği anlamına gelmektedir. Ama bu iki durum birbirinden farklı sonuçlar doğurmaktadır. Teklifin iade edilmesi halinde mükellefin itiraz hakkı bulunmazken reddedilmesi halinde ise mükellefin bu red kararına karşı itiraz hakkı bulunmaktadır. IRS'nin teklifi reddetmesi halinde bu durum mükellefe e-posta yoluyla bildirilmektedir. Teklifin reddedilme nedeninin açıklandığı bu bildirimde, mükellefin isterse IRS'nin uzlaşma ofisine itirazda

bulabileceğine dair açıklamalarda yer almaktadır. İtirazın, red kararının mükellefe bildirildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir (IRS, 2017c). Mükellefin red kararını kabul ederek herhangi bir itirazda bulunmaması halinde ise mükellef, ek faiz ve cezaya maruz kalmamak için vergi borcunun tamamını ödeyebileceği gibi vergi borcunu ödemek için bir taksit sözleşmesi de talep edebilmektedir (IRS, 2017e). Mükellefin gerekli bilgileri ibraz etmemesi, iflas ettiğini bildirmemesi, gerekli başvuru ücretini ödememesi veya ilk taksit ödemesini yapmaması, gerekli vergi beyannamelerini vermemesi veya IRS'nin teklifi değerlendirdiği cari yıla ilişkin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesi gibi durumlarda IRS uzlaşma teklifini reddetmek yerine iade etmektedir (IRS, 2017c). Mükellefe posta yoluyla bildirilen iade nedenin giderilmesi halinde ise mükellef bir defaya mahsus olmak üzere yeniden uzlaşma teklifinde bulunabilmektedir (IRS, 2017e).

3. Almanya'da Uygulanan Uzlaşma Müessesesi

Ülkemizdeki uzlaşma müessesesine kaynaklık eden Almanya'daki uzlaşma uygulaması 1977 yılında anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılmıştır. Bununla birlikte Almanya'da yasal olarak vergi işlemlerine yönelik uygulama alanı olmayan uzlaşma müessesesi, başka bir isimle fiilen uygulanmaktadır. Bu bağlamda uzlaşma olarak nitelendirilebileceğimiz ve “son konuşma” olarak adlandırılan bu uygulama vergi incelemesinden sonra gerçekleştirilmektedir. Söz konusu incelemeler, alanında uzmanlaşmış denetim elemanları tarafından mükellefin iş yerinde yapılmakta ve genellikle üç yıllık bir dönemi kapsamakta; ancak bu süre dört veya beş yıllık dönem olacak şekilde de uygulanabilmektedir (Kaya vd., 2017:175).

Almanya'da vergi incelemesi sonucunda, mükellefle usulen bir görüşme (besprechung)¹¹ yapılır. Buna ilk görüşme veya toplantı adı verilir. Bu ilk görüşmede vergi matrahı üzerinde anlaşmaya çalışılır. Anlaşma sağlanmazsa ikinci ve son konuşma (schlussbesprechung) yapılır (Abgabenordnung, md.201). Son konuşma yapılmadan önce, konuşmaya konu olacak sorunların mükellefe önceden bildirilmesi ve hazırlanması için uygun bir süre verilmesi gerekmektedir (Frotscher, 2005:55). Son konuşmada matrahın miktarı üzerinde durulmayıp, yalnızca onu doğuran olayın bulunup bulunmadığı ve saptanmış olan farkın, kanun hükümlerine göre matrah sayılıp sayılmayacağı üzerinde durulur. İşte vergi denetiminin bu aşamasında yani son konuşmada, mükellefle anlaşmaya varılması, Alman vergi hukukunda uzlaşma olarak ifade edilmektedir (Alemdar, 2008:151).

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenebilmesi için idari yollara başvurulmuş olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle idari çözüm yollarının kullanılması ve bunun belgelendirilmesi esastır. Dolayısıyla Almanya'da pek çok vergi ihtilafı idari aşamada çözüme

¹¹Bu kavramın çevirisi kimi çalışmalarda “konuşma”, kimilerinde ise “görüşme” veya “toplantı” şeklinde ele alınmıştır.

kavuşturulmaktadır. Son konuşma için başvurular yazılı veya sözlü olarak yapılabilmektedir. Yazılı olarak verilen belgede son konuşmaya katılacak olan kişilerin (borçlu tarafta) imzaları bulunmalıdır (Fischer, 2008). Son konuşmanın konusuna her türlü maddi olaylar ve sorunlar girebilmekte dolayısıyla herhangi bir sınırlama getirilmemektedir (Durgut, 2007:105). Ancak son konuşmaya ilişkin olayda, vergilendirmeyi basitleştirmeye yönelik olma ve vergiye ilişkin sonuçları esasından değiştirmeme yönleri aranacağından Almanya’da son konuşma uygulaması oldukça sınırlı sayıda gerçekleştirilmektedir (Kızılot, 2003:66).

Son konuşmanın düzenlendiği Alman Vergi Usul Kanunu’nun (Abgabenordnung) 201’inci maddesi; “*Vergi incelemesi sonucunda vergiye tabi tutarda bir değişiklik olmadıkça veya vergi mükellefi toplantıdan vazgeçmediği sürece, vergi incelemesi sonucunda bir toplantı (nihai tartışma) düzenlenecektir. Nihai tartışmada özellikle, tartışılan gerçeklerin yanısıra, denetim bulgularının yasal olarak değerlendirmesi ve vergilendirme sonuçları tartışılacaktır. Vergi incelemesi sonucunda elde edilen bulgularla bir ceza uygulaması mümkünse vergi mükellefi ceza hakkında bilgilendirilecektir*” şeklindedir. Bu bağlamda, vergi incelemesi ardından her zaman bir nihai görüşme yapılmaktadır. Bu durumun istisnaları ise mükellefin denetim sonucunun aksini ispatlayabileceği belgelerinin olmaması (defter tutması vb.) veya nihai toplantının yapılmasından feragat etmesi halleridir (Köstler, 2017). Bu toplantıyla güdülen amaç ise taraflar arasında tartışmaya neden olan hususları her iki tarafın iradesi altında çözüme kavuşturmak ve zaman ve para kaybına neden olan uzun süreçlerden kaçınmaktır (Fischer, 2005).

Bu toplantı ayrıca vergi mükellefine gerçek bulguları sözlü olarak yorumlama fırsatı vermenin yanısıra inceleme hizmeti aracılığıyla vergilendirme değerlendirmelerini yapma imkânı da tanımaktadır. Denetim sırasında vergi mükellefinin AO 199/2 göre bilgilendirilmesi gerekmesine rağmen, mükellef yalnızca son konuşma yoluyla bulguları kapsamlı bir şekilde yorumlama ve denetçi ile görüşme imkânı bulmaktadır (Haufe, 2017). Vergi dairesi, nihai toplantı için bir randevu teklif etmek ve mükellefe tartışma konularını bildirmekle yükümlüdür. Nihai toplantı tarihinin ve bu toplantıda görüşülecek konuların mükellefe toplantıdan en az iki hafta önce bildirilmesi gerekmektedir. Nihai toplantıda, denetim bulgularının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, vergi değerlendirmeleri ve bunların vergi miktarı üzerindeki etkisi tartışılmaktadır (Burkhard, 2017).

Nihai toplantıda görüşülecek olan konuları mükellef muhasebecisiyle görüşüp tartışır ve inceleme sonucunda oluşturulan değerlendirmelerin doğruluğu araştırır. Eğer doğru değilse denetçiyi ikna etmek için gerekli olan kanıtlar toplanır ve tarhiyatın kanunlara uygun olup olmadığı kontrol edilir (Fischer, 2005). Nihai konuşmadan sonra denetçi bir rapor hazırlar ve vergi idaresine gönderir. Vergi idaresinin bu rapora dayanan vergilendirme işlemine karşı mükellefin temyiz talebinde bulunma hakkı vardır. Vergi

idaresinin nihai toplantının yapılmasını kabul etmemesi vergi incelemesi sonucunda elde edilen bulgulara dayanan vergi değerlendirmelerinin hukuka aykırılığına yol açmayan bir usul hatasıdır ve mükellef bu duruma karşı önlem alabilir (Haufe, 2017). Son konuşma sonucunda mükellefin haksız yere ek tarhiyat yapıldığını kanıtlaması halinde ise yapılan tarhiyat terkin edilir.

4. Fransa'da Uygulanan Uzlaşma Müessesesi

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmeye çalışılması zorunludur ve vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi sırasında başvuru en etkin yol uzlaşmadır (Kızılot, 2003:69). Fransız Vergi Usul Kanunu'nun 247'nci maddesinde düzenlenen uzlaşma müessesesi mükellef ile idare arasında ortaya çıkan veya çıkabilecek vergi uyuşmazlıklarının taraflar arasında çözüme kavuşturulmasını sağlayan bir sözleşmedir. Vergi idaresi uzlaşma sürecinde eleştiriye sebebiyet vermeyecek bir şekilde söz konusu süreci yürütmeyi ve kendisine yarar sağlayacak nihai çözüme ulaşmayı hedeflemektedir (Angotti ve Martinet, 2013:1).

Fransa'da uzlaşma müessesesi yalnızca vergi cezaları için uygulanmaktadır. Uzlaşma ile vergi aslını azaltmak mümkün değildir, zira böyle bir azalma kişilerin vergi öncesi eşitlik ilkesine zarar verecektir (Janquart, 2017). Öte yandan, Fransa'da pek çok ülkeden farklı olarak idarenin mükellef aleyhinde başlatmış olduğu yasal süreçlerde uzlaşmanın konusuna girmektedir (Durmuş Karataş, 2016:66). Mükellefin vergilendirme işlemi kesinleşmeden önce ilgili vergi dairesine uzlaşma talebinde bulunması gerekmektedir (Janquart, 2017). Uzlaşma bu noktada alacaktan tek taraflı olarak vazgeçme şeklinde anlaşılmalıdır. Uzlaşma mükellefin daha az vergi cezası ödemesini sağladığı gibi ayrıca mükellefin gereksiz harcamalara (mahkeme ücreti gibi) ve karmaşık ve zaman alan bir prosedüre maruz kalmasını önlemektedir (Janquart, 2017). İdare açısından ise vergi ve cezaları hızlı bir şekilde tahsil etme imkânı sağlamaktadır.

Uzlaşma sağlandıktan sonra kesin bir nitelik kazanmakta ve böylece yeni dava süreçleri uygulamak mümkün olmamaktadır (Janquart, 2017). Bu nedenle, mükellefler uzlaşma sağlanıp kesinleştikten sonra hiçbir şekilde yargı yoluna başvurmadıkları gibi idarede uzlaşma gerçekleştikten sonra mükellefe herhangi bir cezai işlem uygulayamamaktadır. Uzlaşma ile vergi mükellefi bir ödeme takvimini kabul ve taahhüt etmelidir ve uzlaşılan ceza ile birlikte vergi aslını da ödemelidir. Mükellef iki taraf arasında imzalanan anlaşma şartlarına veya daha önceden belirlenen ödeme planına uymuyorsa vergi idaresinin uzlaşmadan önceki tutarı talep etme hakkı bulunmaktadır. Fransız Vergi Usul Kanunu'nun 247'nci maddesinin 3'üncü bendine göre kesinleşmemiş vergi para cezaları ve gecikme faizleri uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Bu noktada idarenin bazı cezalarının uzlaşma konusu yapılamayacağını da belirtmek gerekir. Bunlar (BOI-CTX-GCX-10-20 n°

80);¹² mükellefin düzenlemesi gereken belgeleri geç veya eksik düzenlemesi nedeniyle kesilen para cezaları, mükellefin görüşme talebini reddetmesinden dolayı kesilen para cezası ve vergi kaçakçılığı ile ilgili verilen cezalardır.

Mükellef uzlaşma ile belirlenen ödeme zamanlarına riayet etmek zorundadır. Uzlaşma vergilendirme işlemleri kesinleşmediği müddetçe vergilemenin her aşamasında yapılabilmektedir. Uzlaşma talebi dilekçe ile yapılır. İdare talep edilen uzlaşma ile ilgili teklifini hazırlar ve iadeli taahhütlü bir mektup ile mükellefe gönderir (Durmuş Karataş, 2016:70). Bu mektup ile birlikte uzlaşmanın bütün şartlarının belirtildiği ve iki nüsha halinde düzenlenen sözleşme de mükellefe iletilir. Bu sözleşmede vergi aslı ve cezası ile uzlaşmaya varılan ceza miktarına ait bilgiler yer almaktadır. Bu noktada mükellefin cevap vermek için mektubun eline ulaştığı tarihten itibaren 30 günlük bir süresi vardır (R247-3 du LPF).

Uzlaşma talebini takiben idarenin sunduğu teklif mükellef tarafından kabul edilirse uzlaşma sağlanmıştır. Mükellef imzalı iki nüsha halindeki uzlaşma sözleşmesini ilgili vergi dairesine gönderir. Vergi dairesi de imzalaması gereken kısmı imzalayarak bir nüshasını tekrar mükellefe geri gönderir. Uzlaşmanın geçerli olması için mükellefin uzlaşma tutanağını herhangi bir şerh koymadan imzalaması gerekmektedir (Durmuş Karataş, 2016:71). Uzlaşma işlemi gerçekleştikten sonra yapılan uzlaşmanın kesinlik kazanması için mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesi ve yetkili makam tarafından uzlaşmanın onaylanması gerekmektedir (L251 du LPF). Mükellefin uzlaşma şartlarını yerine getirmemesi halinde verginin tahsili genel hukuk kurallarına göre yapılmaktadır. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellefin dava yoluna başvuru hakkı bulunmaktadır.

Sonuç ve Öneriler

1. Uzlaşma, tam anlamına uygun şekilde hayata geçirildiğinde yani, yargıya intikal etmeden bir an evvel hem aktif hem pasif vergi süjesinin ihtilafı barışçıl yolla nihayete erdirildiğinde devlet hazinesinin vergi alacağına kavuşmasıdır. Fakat uzlaşma müessesesine başvuru şartlarındaki esneklik, aslında mükelleflerin uzlaşmaya başvurmalarını herhangi bir nedene bağlamalarını gerekli kılmamaktadır. Bu durumda, mükelleflerin vergi borçlarını ödeyemeyeceklerini anladıkları hemen hemen her durumda veya ödemek istemedikleri her durumda uzlaşma müessesesini bir çıkış kapısı olarak görmelerine ve uzlaşma müessesesinin varlığına güvenerek yükümlülüklerini yerine getirmemelerine neden olduğu önemli fiili durumlardan biridir. Örneğin, mükellef tarafından ispatlanması ve delillere dayandırılması mümkün olmayan “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” saikinin uzlaşmaya başvuru nedenleri arasından kaldırılması gerekmektedir. Çünkü bu koşulu ileri süren her mükellef, kaçakçılık fiili olmayan her durumda uzlaşmaya başvurabilmektedir.

¹²Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (Kamu Maliyesi Resmi Vergi Bülteni-Vergiler)

2. Ön incelemenin ne kadar süreceği ve talep sahibine başvuru sonucunun ne zaman bildirileceği konusunda ne 213 sayılı Kanun'da ne de yönetmelikte herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu itibarla, ön incelemeye süre şartı getirilmeli ve bu süreçte, mükelleflerin zaman kaybı yaşamak suretiyle mağdur olmaları engellenmelidir.

3. Türkiye'de uzlaşma müessesesi ile temelde amaçlanan, hazineye mümkün olan en kısa süre içinde kaynak tahsis etmek olduğu için mükellefin uzlaşma yoluyla ödeyebileceği en yüksek tutar hesaplanmamaktadır. Oysa ABD'de mükellefin ödeyebileceği en yüksek tutarı teklif etmemesi bile uzlaşmanın sağlanamaması için en önemli sebeplerin başında gelmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı 2008-2017 Faaliyet Raporlarına göre, Türkiye'de son on yıllık (2008-2017) dönem içinde merkezi uzlaşma komisyonunun vergi aslı üzerindeki ortalama uzlaşma oranı %68, vergi cezaları üzerindeki ortalama uzlaşma oranı ise %97'dir.

Yine vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunun vergi aslı üzerindeki ortalama uzlaşma oranı %60, vergi cezaları üzerinde ortalama uzlaşma oranı ise %96'dır. Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının vergi aslı üzerindeki ortalama uzlaşma oranı %36, vergi cezaları üzerindeki ortalama uzlaşma oranı ise %93'tür. Son olarak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının vergi aslı üzerinde ortalama uzlaşma oranı %58, vergi cezaları üzerindeki ortalama uzlaşma oranı ise %95'tir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008-2017 Faaliyet Raporları).

Bu bağlamda, yetki sınırı arttıkça uzlaşılan vergi ve ceza oranının arttığını diğer bir ifadeyle uzlaşmaya konu olan vergi ve cezanın daha yüksek oranlarda affedildiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bu nedenle ülkemizde, kamu vicdanını yaralayan ve mükelleflerin ödeyebilecekleri gerçek tutarın çok daha altında vergi borcu ödemesinin önüne geçmek, uzlaşmanın daha adaletli bir yapıya sahip olmasını sağlamak ve vergiye gönüllü uyumu desteklemek için mükelleflerin ödeyebilecekleri en yüksek tutar üzerinden uzlaşmaya varılması oldukça önemli bir konudur ve yapılması gereken düzenlemelerin başında gelmektedir.

4. Ülkemizde mükellefin uzlaşmanın sağlanması halinde sözleşmeyle hüküm altına alınan hususlara uymaması veya uzlaşılan tutarı belirlenen vade tarihlerinde ödememesi halinde diğer ülkelerde de olduğu gibi uzlaşma geçersiz sayılmalı ve böyle bir durumda idareye vergi borcunun tamamını mükelleften isteme hakkı verilmelidir. Uzlaşma ile hüküm altına alınan hususlara uyulmasını sağlamak ve vergi alacağının garanti altına alınmasını sağlamak adına uzlaşmaya başvuru vergi veya ceza tutarının belirli bir miktarı (örneğin %20'si) teminata bağlanabilir ve tıpkı cezalarda indirim müessesesinde¹³ de olduğu gibi mükelleflere ödeme yapmaları konusunda

¹³ "İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı kanun da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse..."(213 sayılı Kanun, md.376).

belirli bir süre tanınabilir. Hatta ABD’de de olduğu gibi uzlaşmaya varılması mükellefe bazı yükümlükler getirmeli ve mükellefe yalnızca uzlaşma anlaşmasında yer alan hükümlere değil, ayrıca diğer vergisel yükümlülüklere uyma zorunluluğu da getirilmelidir. Örneğin; uzlaşma teklifinin kabul edilmesini takip eden beş yıl içinde mükellefin herhangi bir vergiyi zamanında ödememesi veya beyan etmemesi halinde, teklif, yükümlülüklerinin yerine getirilmediği kabul edilerek uzlaşma geçersiz sayılabilir.

5. Uyuşmazlıkların mükellef ile idare arasında anlaşma yoluyla çözüme katkı sağlamak için incelemeye alınan ülkelerde de olduğu gibi uzlaşmaya başvurunun zorunlu hale getirilmesi daha doğru olacaktır. Diğer bir ifadeyle, mükellefin yargı yoluna başvurabilmesi için öncelikle idari çözüm yollarını tüketmiş olması şartı getirilmelidir. Ayrıca verginin fiyat içine gizlendiği ve gerçek manada tüketiciden tahsil edilen dolaylı vergilerin uzlaşma kapsamında olması ciddi bir adaletsizliğe neden olmaktadır. Bu nedenle burada inceleme konusu yapmasak da İngiltere de olduğu gibi ülkemizde de mükelleflere dolaylı/dolaysız vergiler ile ilgili uyuşmazlıklarda idari çözüm yollarına başvurmaksızın doğrudan yargı yoluna başvurma zorunluluğu getirilmesi, birçok pozitif dışsallığın sağlanması noktasında önemli bir adım olarak görülmektedir.

6. Ülkemizde de ABD’de olduğu gibi mükelleflerin uzlaşmaya taraf olması belirli bir yılla sınırlandırılmalı ve mükelleflerin uzlaşmaya başvuruyu alışkanlık haline getirmesinin önü kesilmelidir. Bu durumda, uzlaşmanın getiriliş amacına uygun olarak ekonomik yönden gerçekten zor durumda olan ve uzlaşmaya ihtiyaç duyan mükelleflerin bu kurumdan faydalanması sağlanacaktır. Türkiye’de mükellefin geçmiş yükümlüklerini yerine getirip getirmemesi uzlaşmanın sağlanması açısından değerlendirmeye alınan bir kriter değildir. Ancak mükellefin uzlaşma anlaşmasına uyup uymayacağı noktasında mükellef hakkında bir karar verilmesini sağlayacak en önemli delillerden birisi de budur. Bu nedenle, ülkemizde de uzlaşma kurumunun işlevselliğinin sağlanması noktasında mükellefin geçmiş yükümlülüklerini yerine getirme çabasının değerlendirmeye alınmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

7. Türkiye’de, incelenen diğer ülkelerde olduğu gibi uzlaşılan tutarın ödenmesi noktasında mükellef ile idare arasında bir taksit anlaşması yapılabilir. Bu durumda mükellef özellikle vade tarihi geçmiş vergi borçlarını uzlaşmadan itibaren bir ay içinde ödeme zorunluluğundan kurtulacak ve ödemelerini daha kolay şartlar altında yerine getirebilecektir. Ayrıca, Türkiye’de uygulanan uzlaşma kurumuna yöneltilen eleştirilerin başında, bu müessesenin verginin yasallığı ve eşitliği ilkelerine aykırı olduğu gelmektedir. Bu nedenle, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilmesi hükmünün çiğnenerek yine kanunla idareye vergi borcu ve cezalarında indirim yapma hakkı veren uzlaşma kurumunun mükellefler arasındaki eşitliği de

zedelemesi sebebiyle belirli objektif kriterlere dayandırılması gerekmektedir. Buna göre, mükelleflerin içinde buldukları durum ve şartların ABD’de de olduğu gibi ayrı ayrı değerlendirilmesi ve ayrıca uzlaşılacak tutarın alt ve üst sınırının belirlenmesi eşitlik ilkesinin yansıtılması konusunda önemli bir adım olarak görülmektedir.

8. Almanya’da uygulanan ve uzlaşma olarak nitelendirilen son konuşma esasen bilinen uzlaşma müessesesinden farklı bir uygulamadır. Bilinenin aksine vergi ve cezaların miktarında herhangi bir değişiklik yapmayan, teknik konular üzerinde duran bu uygulama daha çok verginin kanuniliği ilkesine hizmet etmektedir. Zira son konuşmadan önce de sonra da vergiyi doğuran olayda bir hata olmaması halinde mükellefin vergi borcu değişmemektedir. Yalnızca, mükellefin vergi incelemesinde yapılan değerlendirmelerin yanlış olduğunu ispatlaması halinde tarh edilen vergi terkin edilmektedir. Bu konuşma, izaha davet uygulamasına benzer şekilde, mükellefin kendini ifade edebilmesi ve yanlış anlaşılmalardan giderilmesi için mükellefe sunulan bir fırsattır.

9. Fransa’da vergi aslı uzlaşma kapsamı dışında kalmakta vergi cezaları ve gecikme faizi ise uzlaşma müessesesinin konusunu oluşturmaktadır. Gecikme faizi için başvuru imkânı bulunmayan Türk uzlaşma sisteminde ise vergi aslında uzlaşmaya başvuru mümkün olmakla beraber fiilen vergi aslına dokunulmamaktadır. Böyle olsa da, uzlaşma mevzuatı, mükellef beyanı dışında kalan ikmalen, re’sen ve idarece tarh hallerinde vergi aslında uzlaşmaya müsaade edilmemelidir. Eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle sıklıkla eleştirilen uzlaşma kurumunun Anayasal vergileme ilkelerine uygun hale getirilmesi açısından vergi aslına izin veren mevzuat yeniden yazılmalıdır.

10. Son olarak Eylül 2017 de yürürlüğe konulan ve mükellefin kendini ifade etmesine imkân tanıyan izaha davet müessesesi, Aralık 2019 da yasalanan kanun yolundan vazgeçme kurumu, aşamalı uyum modeli gibi adımlar, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ihtilafların yargıya intikal etmeden sulh ile çözümlenip hem vergi alacağının hazineye bir an evvel intikaline hem de uyuşmazlıkların bir an evvel çözümlenerek vergiye gönüllü uyuma hizmet etmekte, mükellefle idare bir şekilde uzlaşmaktadır.

Kaynakça

- Aksoy, Ş. (1999), *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Alemdar, F. (2008), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları; Türkiye ve AB Ülkelerindeki Uygulamaların Karşılaştırmalı Analizi*, M.B. Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, İzmir.
- Angotti, A. ve Martinet, F. (2013), “Conseil d’État et Cour de Cassation, Juges de l’impôt: Étude Comparative (Deuxième Volet)”, *Revue De Droit Fiscal*, 39, 1-10.

- Burkhard, J. (2017), Fehlende Schlussbesprechung Bewirkt Verwertungsverbot, <http://www.drburkhard.de/resources/Fehlende+Schlussbesprechung.pdf> (Erişim Tarihi: 25.11.2017)
- Dönmez, R. (2000), “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına Hukuk ve İktisat Teorisi Açısından Yaklaşımı”, *Yaklaşım Dergisi*, 9180-92.
- Durgut, F. (2007), “Vergi ve Cezalarda Uzlaşma”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 490, 103-113.
- Durmuş Karataş, N. (2016), “Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği”, *Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 47-76.
- Ela, H. ve Kelecioğlu, M.A. (2000), *Vergi Cezaları ve Uzlaşma* (Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2000 Eki), Kurtiş Matbaacılık, İstanbul.
- Erdem, T. (2005), “Vergi Cezalarında Uzlaşmak Mümkün mü?”, *Vergi Sorunları*, 204, 77-101.
- Erdem T. (2007), *Türk Vergi Siteminde Uzlaşma*, Türmob Yayınları, 311.
- Erol, A. (2001), “Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği”, *Yaklaşım Dergisi*, 104, 49-57.
- Fischer, H. (2005), Wenn Das Finanzamt Dreimal Klingelt, <http://www.managermagazin.de/finanzen/artikel/a-346525-7.html> (Erişim Tarihi: 25.11.2017)
- Fischer, H. (2008), Feilschen mit dem Finanzamt, <http://www.managermagazin.de/finanzen/artikel/a-576496.html> (Erişim Tarihi: 30.11.2017)
- Frotscher, G. (2005), “Nationale und Internationale Außen-und Betriebsprüfung”, Skriptum zur Vorlesung- Universität Hamburg, 1-119.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008-2017 Faaliyet Raporları, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi: 01.09.2018)
- Gökpınar, M. (2016), *Anayasal Devlette Temel Hak ve Özgürlükler Düzeni* (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Güneş, G. (2014), *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Haufe, B. (Rechtsgrundlagen und Abläufe) (2017), Schlussbesprechung, https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/betriebspruefungrechtsgrundlagen-und-ablaeufe-17schlussbesprechung_idesk_PII1525_HI2332442.html (Erişim Tarihi: 15.11.2017)
- Internal Revenue Code, 7122, https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_7122 (Erişim Tarihi: 15.11.2017)
- IRS-Internal Revenue Service (2017a), Form 656 Booklet Offer in Compromise, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf> (Erişim Tarihi: 15.11.2017)

- IRS-Internal Revenue Service (2017b), Offer in Compromise, <https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise> (Erişim Tarihi: 14.11.2017)
- IRS-Internal Revenue Service (2017c), Topic Number: 204- Offer in Compromise, <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017)
- IRS-Internal Revenue Service (2017d), Offer In Compromise- Pre-Qualifier, https://irs.treasury.gov/oic_pre_qualifier/ (Erişim Tarihi: 14.11.2017)
- IRS-Internal Revenue Service (2017e), Offer In Compromise- Frequently Asked Questions, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/offer-in-compromise-faqs> (Erişim Tarihi: 15.11.2017)
- IRS-Internal Revenue Service (2017f), Three Ways to Pay Your Federal Income Tax, <https://www.irs.gov/newsroom/three-ways-to-pay-your-federal-income-tax> (Erişim Tarihi: 14.11.2017)
- IRS-Internal Revenue Service (2017g), Additional Information on Payment Plans, <https://www.irs.gov/payments/payment-plans-installment-agreements> (Erişim Tarihi: 14.11.2017)
- İnaltong, C. (2012), “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, *Vergi Dünyası*, 375, 30-60.
- Janquart E. (2017), Contentieux Xavec l’administration: Qu’est Ce Qu’une Transaction Fiscale?, <https://www.leblogdudirigeant.com/transaction-fiscale/> (Erişim Tarihi: 06.12.2017)
- Kalaycı, T. (2013), *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi SBE, Denizli.
- Karakoç, Y. (2017), *Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Anlaşmazlıklarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları)*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kaya, E., Öner, B. ve Ateş, F.Z. (2017), “Vergi Aflarının Kavramsal Çerçevesi ve Son Vergi Affı Uygulaması Üzerine Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 428, 166-172.
- Kelecioğlu, M.A. (2001), “Vergide Adalet İlkesi: Bir Örnek Olay”, *Yaklaşım Dergisi*, 101, 190-194.
- Kızılot, Ş. (2003), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Köstler B. (2017), Die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung: Verhandlungsspielraum und Rechtsmittel, <https://www.lexware.de/artikel/dieschlussbesprechungverhandlungsspielraum-und-rechtsmittel/> (Erişim Tarihi: 12.11.2017)
- Nas, A. (2008), *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu* (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul.
- Organ, İ. (2006), “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 213, 162-173.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2009), *Vergi Hukuku*, 17. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.

- Öz, E. (2004), *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özyer, M.A. (2008), *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 3. Baskı, HUD Yayınları, Ankara.
- Polat, S. ve Katırcı, H. (2015), “Uzlaşma Müessesesi ile Hedeflenenler ve Gerçekleşenler”, *Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)*, Sayı: 265, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26734&arananKey=tapuya%20sahip%20olmak> (Erişim Tarihi: 07.08.2018)
- Savaşan, F., Altundemir, M.E. ve Ulupınar, A. (2012), “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, *Maliye Dergisi*, Sayı:162, 126-144.
- Türkkot, M. (2005), “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları*, Sayı:199, 23-28.
- Wallen, M. (2017), “Fascinating Facts about the IRS Offer in Compromise Program”, <http://highlandtaxresolution.com/offer-in-compromise/fascinating-facts-about-the-irs-offer-in-compromise-program> (Erişim Tarihi: 13.11.2017)
- Yavaşlar Başaran, F. (2008), “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XXV, S.2, 309-337.