

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİYE-VERGİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI ÇÖZÜMÜNDE ARABULUCULUK YÖNTEMİ
UYGULANABİLİRLİĞİ VE ÜLKEMİZDE İNCELENMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Eda YUMUŞAK

Ankara 2024

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİYE-VERGİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI ÇÖZÜMÜNDE ARABULUCULUK
YÖNTEM UYGULANABİLİRLİĞİ VE ÜLKEMİZDE
İNCELENMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Eda YUMUŞAK

Danışman:
Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR

Ankara-2024

KABUL VE ONAY

Eda YUMUŞAK tarafından hazırlanan ‘‘Vergi Uyuşmazlıkları özümünde Arabuluculuk Yöntem Uygulanabilirliği ve Ülkemizde İncelenmesi’’ başlıklı bu çalışma, 15/01/2024 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim Dalı, Maliye-Vergi Programında Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği/oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR (Başkan) (Danışman)

Prof. Dr. Duran BÜLBÜL (Üye)

Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU (Üye)

Prof. Dr. Őule TUZLUKAYA

Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasını;

- Akademik ve etik kurallar çerçevesinde hazırladığımı,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

Aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Tarih ve İmza

Eda YUMUŞAK

ÖZ

YUMUŞAK, Eda. Vergi Uyuşmazlıkları Çözümünde Arabuluculuk Yöntem Uygulanabilirliği Ve Ülkemizde İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2023

Vergi, anayasanın 73. Maddesine göre “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ibaresine dayanarak kamu harcamalarını finanse edilmesi amacıyla kamu tarafından, egemenlik gücüne dayanarak aldığı paradır. Vergi, yüzyıllar boyunca dünya üzerindeki tüm ülkeler için önemini her zaman korumuştur. Verginin tarafları alacaklı Vergi dairesi ve vergi ödemekle yükümlü olan mükelleftir. Vergi uyuşmazlığı, vergi konusunda mali idare ile mükelleflerin kanunları yorumlama konusunda ve davranışsal olarak farklı eylemlerde bulunmaları nedeniyle uygulamada yaşanan anlaşmazlık hali olup, farklı sebeplerle verginin taraflarının değişik düşünce ve davranışlarıdır. Başka bir ifade ile mali idare ile vergi yükümlüleri arasında ortaya çıkan hukuki ihtilafır.

Bu ihtilafın çözümlenmesinde barışçıl yöntemler bulunmaktadır. Bunlar Uzlaşma, Hataların düzeltme, Cezalarda indirim, Pişmanlık ve ıslah, İzaha Davet, Kanun Yolundan Vazgeçme ve Kamu Denetçiliğidir. Türk Vergi Sisteminde Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden olan Arabuluculuk yöntemi ile ilgili bir mevzuat yoktur. Avrupa Birliği ülke uygulamaları başta Fransa olmak üzere bulunmaktadır. Bu tezde Türk Vergi Sistemine Arabuluculuk yönteminin vergi uyuşmazlıkları çözümünde olumlu olarak katkı sağlayabilir mi? Uyuşmazlıkların çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanabilirliği amacı üzerine Nitel araştırma deseni kullanılarak sekiz serbest muhasebeci mali müşavir ve sekiz avukat derinlemesine mülakat yapılmış veri analizi yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Uyuşmazlık, Arabuluculuk, Avrupa Birliği (AB), Vergi Uyuşmazlıkları

ABSTRACT

YUMUŞAK, Eda. Applicability of Mediation Method in Resolving Tax Disputes and Review in Our Country, Master's Thesis, Ankara, 2023

According to Article 73 of the Constitution, "Everyone is liable to pay taxes according to his or her financial strength to cover public expenditures." This is money received by the public on the basis of sovereignty for the purpose of financing public expenditures. Taxation has always been of importance to all countries in the world for centuries. The parties to the tax are the tax office and the taxpayer, who is obliged to pay the tax. A tax dispute is a dispute between the tax administration and the taxpayers over the interpretation of the laws and their behavioral differences in practice, which is the difference of opinion and behavior between the parties to the tax for different reasons. Another expression is the legal conflict arising between fiscal administration and tax liabilities.

There are peaceful methods of resolving this dispute. These are conciliation, correction of errors, reduction in punishment, regret and disobedience, invitation to appeal, abandonment of the law, and public oversight. There is no legislation in the Turkish Tax System on the mediation method, which is an alternative dispute resolution method. The European Union's country practices are about to be in France. In this thesis, can the Turkish Tax System Mediation Method contribute positively to the resolution of tax disputes? An in-depth data analysis of eight independent financial consultants and eight lawyers was conducted using the quality survey pattern to assess the applicability of the mediation method in the resolution of disputes.

Key Words: Tax, Dispute, Mediation, European Union (EU), Tax Disputes

TEŞEKKÜR

Çalıőmamın her aşamasında bilimsel ağıdan bana yardımcı olan hocam Sayın Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR 'a,

Tezimi hazırlama sürecinde benden desteğini esirgemeyen eőim Ahmet YUMUŞAK' a, bu süreçte ihmal etmek zorunda kaldığım kızlarım Derin ve Deniz' e ve her zaman manevi desteklerini hissettiren aileme,

Ayrıca beni, Yüksek Lisans yapmam konusunda destekleyen ve eğitime önem veren GÜRİŐ HOLDİNG Ailesine teőekkürlerimi sunarım.

Eda YUMUŞAK



İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	ii
TEŞEKKÜR	iii
TABLolar DİZİNİ	x
ŞEKİLLER DİZİNİ	xi
SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ	xii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI	3
1.1. Vergi Uyuşmazlıkları	3
1.1.1. Verginin tanımı	3
1.1.2. Vergi uyuşmazlığı kavramı	5
1.1.3. Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkma aşamaları	6
1.1.3.1. Vergiyi doğuran olay.....	7
1.1.3.2. Verginin tarhı	8
1.1.3.3. Verginin tebliği	10
1.1.3.4. Verginin tahakkuku.....	12
1.1.3.5. Verginin tahsili.....	13
1.1.3.6. Vergi incelemeleri	16
1.1.3.7. Vergi hataları ve vergi ceza uygulamaları	17
1.2. Vergi Uyuşmazlıkları Çözümünde İdari Çözüm Yolları	18
1.2.1. Vergi hataları ve kapsamı.....	18
1.2.1.1. Hesap hataları.....	20
1.2.1.1.1.Matrahta hata.....	20
1.2.1.1.2.Vergi miktarında hata.....	21
1.2.1.1.3.Mükerrer vergilendirme	22

1.2.1.2.	Vergilendirme hataları	23
1.2.1.2.1.	Mükellefin şahsında hata.....	23
1.2.1.2.2.	Yükümlülükte hata	25
1.2.1.2.3.	Konuda hata	26
1.2.1.2.4.	Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata	27
1.2.1.3.	Vergi hataları ve düzeltilmesi	27
1.2.1.3.1.	Re sen düzeltme	29
1.2.1.3.2.	Talep üzerine düzeltme	29
1.2.1.3.3.	Zamanaşımı	30
1.2.2.	Pişmanlık ve ıslah	31
1.2.2.1.	Pişmanlık ve ıslah tanımı	31
1.2.2.2.	Pişmanlık ve ıslah kapsamı	31
1.2.2.3.	Pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilme koşulları.....	32
1.2.3.	Uzlaşma.....	33
1.2.3.1.	Tarhiyat öncesi uzlaşma	35
1.2.3.2.	Tarhiyat sonrası uzlaşma.....	38
1.2.4.	Cezalarda indirim	41
1.2.4.1.	Cezalarda indirimin kapsamı.....	41
1.2.4.2.	Cezalarda indirimin sonuçları	43
1.2.5.	İzaha davet	44
1.2.5.1.	İzaha davet kavramı	44
1.2.5.2.	İzaha davet amacı ve kapsamı.....	46
1.2.6.	Kanun yolundan vazgeçme	46
1.2.6.1.	Kanun yolundan vazgeçme amacı ve kapsamı.....	47
1.2.7.	Kamu denetçiliği	51
1.2.7.1.	Kamu denetçiliği amacı ve kapsamı	51

1.2.8.	Karşılıklı anlaşma usulü.....	53
1.2.8.1.	Karşılıklı anlaşma usulü amacı ve kapsamı	53
1.3.	Vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümü	55
BÖLÜM 2: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA UYGULANABİLECEK ALTERNATİF ÇÖZÜM YOLLARI		56
2.1.	Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları(Alternative Dispute Resolution) nın Değerlendirilmesi	56
2.1.1.	Arabuluculuk.....	57
2.1.2.	Tahkim	60
2.1.3.	Müzakere.....	61
2.1.4.	Kısa yargılama	61
2.1.5.	Tarafsız erken ön değerlendirme.....	62
BÖLÜM 3: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA BARIŞÇIL ÇÖZÜM YOLLARINDAN UZLAŞMA YÖNTEMİ İLE ARABULUCULUK YÖNTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....		63
3.1.	Avrupa Birliği Ülkeleri’ nde Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları Gelişimi Ve Uygulamaları	65
3.1.1.	Avrupa Birliği ülkelerinde alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının gelişimi	65
3.1.1.1.	Genel açıklama.....	65
3.1.1.2.	Avrupa Birliği ülkelerinde alternatif uyuşmazlık çözümüne yönelik ve alternatif uyuşmazlık çözümüne yönelik çalışmalar	66
3.1.2.	Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının temel yapısı ve ilkeleri.....	66
3.2.	Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri’nde Alternatif Uyuşmazlık Çözümü	68
3.2.1.	Fransa’da alternatif uyuşmazlık çözümü	68
3.2.2.	Hollanda’ da alternatif uyuşmazlık çözümü	69
3.2.3.	Belçika ‘da alternatif uyuşmazlık çözümü.....	70

3.3.	Diğer Bazı Ülkelerde Alternatif Uyuşmazlık Çözümü	71	
3.3.1.	Amerika ‘da alternatif uyuşmazlık çözümü	71	
3.3.2.	Avustralya ‘da alternatif uyuşmazlık çözümü.....	72	
3.3.3.	Japonya ‘da alternatif uyuşmazlık çözümü.....	73	
BÖLÜM 4: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ARABULUCULUK			
YÖNTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ			74
4.1.	Vergi Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Yönteminin		
	Uygulanmasının Avantajları.....		74
4.2.	Vergi Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Yönteminin		
	Uygulanmasının Dezavantajları		75
BÖLÜM 5: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ARABULUCULUK			
YÖNTEMİNİN UYGULANMASINA YÖNELİK ARAŞTIRMA.....			76
5.1.	Araştırmanın Amacı ve Önemi.....		76
5.2.	Araştırmanın Modeli		76
5.3.	Veri Toplama Yöntemi ve Araçları.....		76
5.4.	Araştırmanın Örneklemi.....		77
5.5.	Araştırmanın Katılımcı Profili.....		77
5.6.	Verilerin Analizi.....		79
5.6.1.	Mali idarenin vergi uyuşmazlıkları üzerindeki Etki Analizi.....		81
5.6.1.1.	“Vergi uyuşmazlıkları genel olarak mükellef kaynaklıdır” ibaresi hakkında düşünceniz Soru Analizi.....		81
5.6.1.2.	Genel olarak vergi mevzuatının sürekli değişmesi ve mükellefin takip etmekte zorlanması vergi uyuşmazlıkları üzerinde etkisi nedir konu hakkındaki düşüncelerinizi paylaşabilir misiniz? Soru Analizi.....		81
5.6.1.3.	Vergi idaresinin uyuşmazlıklara yaklaşımını nasıl buluyorsunuz? Soru Analizi		82
5.6.2.	Vergi uyuşmazlıkları çözümünde barışçıl çözüm yolları arasına yeni yöntemlerin uygulanması Soru Analizi.....		82

5.6.2.1. Vergi uyuşmazlıkları barışçıl çözüm yolları arasında arabuluculuk un eklenmesi konusunda düşünceleriniz nelerdir? Soru Analizi	82
5.6.2.2. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntemini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensubu ve/veya Yeminli Mali Müşavir mi bu görevi yürütmeli? Neden? Soru Analizi.....	86
5.6.2.3. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntemini avukatlar mı bu görevi yürütmeli? Neden? Soru Analizi.....	91
5.6.3. Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yönteminin etkinliği üzerindeki Etki Analizi	94
5.6.3.1. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntemi uygulanırsa vergi tahsilatlarında nasıl etkiler? Soru Analizi	94
5.6.3.2. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanması idari yargının açısından değerlendirebilir misiniz? Soru Analizi	97
5.6.3.3. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanması vergi tahsil maliyetlerini üzerinde ne gibi bir etkiye bulunur? Soru Analizi	98
5.6.4. Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanmasının taraflar açısından Etki Analizi	101
5.6.4.1. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanması verginin cebrilik ilkesi göz önünde bulundurulduğunda devletin egemenlik gücüne aykırılık teşkil eder (tarafların eşitsizliği) mi? Neden? Soru Analizi	101
5.6.4.2. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntemi kanunlara uygun hareket eden mükellefleri nasıl etkiler? Soru Analizi.....	103
SONUÇ.....	108
KAYNAKÇA	112
EK 1: TEZ İÇİN HAZIRLANAN SORULAR.....	121
TURNITIN RAPORU	122



TABLolar DİZİNİ

Tablo 1: Vergi Hataları	19
Tablo 2: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları 2021 yılı	38
Tablo 3: Vergi İşlerine Dair KDK Kararları	52
Tablo 4: Araştırmanın Katılımcı Profili	78
Tablo 5: Görüşme Soruları	80



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: TÖU 'ye Konu Olan ve Uzlaşılan Toplam Vergi/Ceza Tutarları.....	38
--	----



SİMGELER ve KISALTMALAR LİSTESİ

VUK	: Vergi Usul Kanunu
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ADR	: Alternative Dispute Resolution
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUAK	: Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar
Md	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
TDK	: Türk Dil Kurumu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
AV	: Avukat
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TSUY	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği
UY	: Uzlaşma Yönetmeliği
MMDV	: Makbuz Mukabili Damga Vergisi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
KDK	: Kamu Denetçiliği Kurumu

GİRİŞ

Vergilendirme, ekonomi ve politikada her zaman temel bir konu olmuştur. Bu nedendir ki vergi, tüm devletlerin ana operasyonlarından biridir ve hükümetlerin üstlendiği her şeyin ön koşuludur ve finansmandır(Kiser, 2017, s.75). Vergilendirme her ulusun can damarıdır ve herhangi bir ülkenin büyüme seviyesi genellikle vergilerden elde edilen nakit miktarına göre belirlenir(Omesi, İ.; Nzor, 2014 s.246-250).

Verginin her aşaması önemlidir ve bu aşamalar tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır(VUK 20-23md.). Bu aşamaların her bir safhasında uyuşmazlık yaşama ihtimali ile karşı karşıyadır. Mali idare kamu gelirlerinin artması ve kamu harcamalarını finanse etmek için vergi tahsilatlarına önem vermektedir. Mükellefin beyanının mali idare tarafından sorgulanması doğruluğunun test edilmesi gerekir. Bunu da vergi incelemeleri ile gerçekleştirir. Vergi usul kanunu çerçevesinde mali idare işlemlerini yürütür.

Verginin tarafları biri mali idare diğeri mükelleftir. Taraflar zaman zaman aralarında uyuşmazlık yaşayabilirler. Denetim fonksiyonlarında ve diğeryollarda vergi tahsilat eğilimlerinin her geçen gün azalması, vergi geliri tahsilat performansını en üst düzeye çıkarmak için daha fazla çalışma yapılması gerektiğine işaret ediyor(Nigatu Mengesha Fentaw ve Lu Zhang, 2022,s.1). Vergi uyuşmazlıklarında tarafların sorunlarını çözmek adına çeşitli barışçıl çözüm yollarını kullanırlar. Tezimin birinci bölümünde uzlaşma, izaha davet, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, hata düzeltme, kanun yolundan vazgeçme gibi vergi uyuşmazlıklarında başvurulmuş barışçıl yöntemlerden bahsedeceğim.

Uyuşmazlıklar sadece vergisel boyutta değil her alanda karşımıza çıkmamaktadır. Ancak her uyuşmazlık sorununu çözmek için çözümü yargıya taşımak istemeyen taraflar için hukuk alanında alternatif çözüm yolları geliştirilmiştir. Alternatif çözüm yollarını ise arabuluculuk, kısa yargılama, tahkim, müzakere, tarafsız erken ön değerlendirme konularını tezimin ikinci bölümünde ele alacağım. Uzlaşma ile Arabuluculuk yönteminin karşılaştırılacaktır.

Avrupa Birliği ülkelerinde uyuşmazlıklarda alternatif çözüm yöntemleri sıklıkla uygulanmaktadır. Üye ülkelerden bu konuda çok yol kat etmiş olan Fransa, Hollanda ve Belçika 'da uygulama alanı bulmuş alternatif çözüm yolları örnekleri

bulunmaktadır. III. Bölümde bahsedeceğim bu konuyla ilgili açıklamalarda bulunuyor olacağım.

IV. Bölümde ise Vergi uyuşmazlıklarında uygulanan barışçıl çözüm yöntemlerine Arabuluculuk yöntemini eklemek konusunda bir değerlendirme yapacağım.

Tezimin son bölümünde ise vergi uyuşmazlıklarında vergi yükümlüsüne yardımcı olan Serbest muhasebeci mali müşavir meslek mensubu ile hukuk uyuşmazlıklarında tarafların haklarını savunan Avukat meslek mensupları gönüllü katılımcıları ile nitel araştırma yöntemi ışığında derinlemesine mülakat yöntemi eşliğinde görüşme yapılarak gömülü teoriyi ortaya çıkarmaya çalışacağım. Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanabilirliğine ilişkin, görüşme sonuçlarına göre değerlendirme yapılacaktır.

BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. Vergi Uyuşmazlıkları

1.1.1. Verginin tanımı

Vergi, devletin kamusal ihtiyaçları karşılamak üzere egemenlik gücünü kullanarak reel ve tüzel kişilerden zorla, bir karşılık beklemeक्सizin aldığı paradır(1982 Anayasasının 73.md). Sarf ettiğimiz cümleden de anlaşılacağı üzere vergi bir finansman aracıdır. Kamunun harcamalarını finansmanı amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden tahsil edilir. Vergi geçmişte olduğu gibi bugün de hala önemini kaybetmeden korur (Sağbaş-Şen, 2020:s.1).

Vergi, halkın ihtiyaçlarını karşılamak için devlete ödenen gelirdir. Vergilerin ekonomideki temel rolünün kamu bütçeleri için gelir sağlamak olduğuna, hükümet harcamalarını finanse etmek için hükümet tarafından vergi mükelleflerinden veya bir şirketin kârından veya emtialardan alınan tutar olarak da tanımlanmaktadır(Lu Zhang ,Sustainability 2022, s.2)

Vergi, kanuna dayalıdır ve gücünü kanundan alır.

Verginin en önemli özelliklerinden birisi de zorunlu olmasıdır. Maddi gücü ölçüsünde, bir takvim yılında kazancı olan her vatandaşlık görevi olan vergi ödeme görevini ifa etmekle yükümlüdür.

OECD ye göre verginin tanımı “*Vergi geliri, gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler, sosyal güvenlik primleri, mal ve hizmetlere uygulanan vergiler, bordro vergileri, mülkiyet ve mülkiyet devrine ilişkin vergiler ile diğer vergilerden toplanan gelirler olarak tanımlanmaktadır. GSYH'nin yüzdesi olarak toplam vergi geliri, bir ülkenin çıktısının hükümet tarafından vergiler yoluyla toplanan payını gösterir. Hükümetin ekonominin kaynaklarını ne ölçüde kontrol ettiğinin bir ölçüsü olarak kabul edilebilir. Vergi yükü, alınan toplam vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı alınarak ölçülür. Bu gösterge bir bütün olarak hükümetle (tüm hükümet seviyeleri) ilgilidir ve milyon ABD doları ve GSYİH yüzdesi olarak ölçülür.* “ şeklinde ifade eder(oecd.org.tr, 21.10.2023).

Tarihsel süreçte vergiye bakış açısı yaklaşımsal olarak değişmiştir. 1450-1750 yılları arasında Merkantilist Yaklaşım hakim olmuştur. Merkantilist Yaklaşım göre devletçi, merkeziyetçi, müdahaleci, moneter bir iktisadi –siyasi olan yaklaşım olan

merkantilizmde yegane amaç, “zengin ve güçlü bir devlet inşa etmektir” (Sağbaş-Şen, 2020). Altın ve gümüş gibi değerli madenler devlet tekelinde olmalı savını ileri sürer. Bu da devletin serveti elinde toplamasıyla mümkün olacağını ifade eder. Devletin ekonomiye müdahalesini gerektirmiştir. Bu gereklilik ise kamu harcamalarını arttırmış ve merkantilistlerin vergi üzerine önemle eğilmişlerdir. Devlet ekonomide aktif bir şekilde rol almalıdır. Yani dış ticaret fazlası vermeye dayalı vergi politikaları uygulamalı ve teşvikleri bu yönde kullanmalıdır(Bilgili, 2012: s.20-21).

Fizyokratlar ise yine aynı dönemde yani 1450-1750 yılları arasında Fransa 'da doğmuş bir akımdır. Tarımsal kapitalizm olarak vasıflandırabileceğimiz Fizyokrasi akımının temel düşüncesi tarımın en üretken alan olduğu düşünülen “doğal düzen” kaynaklıdır(Sağbaş-Şen, 2020: s.90). Kamu faaliyetlerinin kısıtlı tutulduğu farz edildiğinde, verginin kamu harcamalarının finansmanın da yeterli olacağını düşünmüşlerdir, dolayısıyla tek vergili sistemi savunmuşlardır(Bilgili, 2012: s.23).

Klasik Yaklaşım ise Adam Smith ile 19.-20. Yüzyıllarda ortaya çıkan bu yaklaşım Fizyokratlar gibi ekonominin kendi doğal düzen işleyişinde olduğunu savunurlar. “Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler “ sözü ile düşünce özlerini ortaya koymuşlardır. Vergi yükünün fazlaşması devletin ekonomiye müdahalesinin arttığını aynı zamanda kamunun büyümesi anlamına geldiğini ifade ederler (SAĞBAŞ-ŞEN, 2020: s.94).

Keynesyen Yaklaşım, 20. Yüzyılda ortaya çıkmıştır. İstihdam düzeyinin emeğin fiyatına göre değil toplam talep tarafından belirlendiği noktasından hareket etmekte ve eksik istihdama vurgu yapmaktadır (Sağbaş-Şen, 2020: s.101). Keynesyen yaklaşıma göre Vergi Otonom vergiler ile Kişisel Gelirinin marjinal vergi oranına toplamına eşittir. Ekonominin eksik istihdam düzeyinde olabileceği, devlet ekonomiye maliye politikası ile müdahale edebileceği, toplam talebi arttırmak için genişletici maliye politikasını, toplam talebi azaltmak için daraltıcı maliye politikasını kullanmalıdır (Sağbaş-Şen, 2020: s.102).

1929 Ekonomik Buhrandan sonra ön plana çıkan müdahaleci devlet anlayışı ile birlikte vergiye, kamu harcamalarının finanse etmenin dışında ilave fonksiyonlarda yüklenmiş; vergiler ekonomik ve sosyal hayata müdahalenin ve hatta ekonomik ve sosyal hayata yön verme aracı haline gelmiştir (Sağbaş-Şen, 2020:s.1).

Verginin tarafları ki iki taraftan oluşur, birincisi mali idare (Devlet) yani aktif olan tarafı ikincisi ise mükelleftir (vergiyi ödemekle yükümlü gerçek kişi ya da tüzel kişi). Vergi Mükellefi, verginin asli unsurudur (Pehlivan, 2018). Vergi Usul Kanunu 9. Maddeye istinaden Vergi sorumlusu ve mükellef olmak için kanuni ehliyete sahip olmak şart değildir.

1.1.2. Vergi uyuşmazlığı kavramı

Uyuşmazlık kavramı, dilimize Arapçadan geçmiş ve ihtilaf sözcüğünden türetilmiş bir kelimedir. Kelime anlamı “bağdaşmazlık” anlamlarına gelmektedir türk dil kurumu sözlüğüne göre.

Hukuka konu uyuşmazlıklar çoğunlukla hak kaybı veya bir kişinin başka bir kişiye karşı eylemi nedeniyle hukuki anlaşmazlık meydana gelir. Bu uyuşmazlığın da ortadan kaldırılması gerekir.

Borçlar hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda vergilendirme ilişkisinde iki taraf bulunmaktadır. Kimi zaman uyuşmazlık yaşayan alacaklı ve borçlu olmak üzere iki taraf. (Yüce, 2019)

Mükellef ve mali idare arasında meydana gelen görüş ayrılığından oluşan duruma vergi uyuşmazlığı denir. Mali idarenin amacı devlet hazinesinin daha fazla gelir elde etmesidir ancak vergi yükümlüsünün vergiden kaçınma eğilimi ile vergiye yaklaşır. Bu iki tarafın yaklaşımları birbirinden tamamen farklıdır. Ancak vergiyi doğuran olayın vuku bulması nedeniyle birbirleriyle ilişkili olmak zorundadırlar.

Vergi konusunda bu ilişkili taraflar vergi ile ilgili her aşamada bir anlaşmazlıkla karşılaşmaları muhtemeldir. Verginin tarh edilmesi aşamasından başlayarak en son aşaması olan verginin ödenmesi aşamasına kadar olan safhalarda görüş ayrılığı yaşanabilir.

Vergi yükümlüsü ve vergi idaresinin haklarını vergi hukuku sağlar. Bu iki taraf arasındaki çıkar dengesini, birbirlerinin alanlarına girmeden korumayı hedefler. Vergi kanunları mali idareye işlemleri yapması bakımından düzenleyici işlem yapma yetkisini vermekle birlikte, mali idare ise bu yetkiyi kullanarak vergi işlemlerini yürütür.

Genel olarak kanunlardaki ibarelerin eski Türkçe kullanılarak oluşturulan metinleri, vergi yükümlüsünün yanlış analiz etmesi veya gerektiği gibi anlamlandıramaması uyuşmazlık durumlarını beraberinde getirebilir.

1.1.3. Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkma aşamaları

Vergi uyuşmazlıkları, vergi hatalarına ilişkin durumlar, vergi inceleme elemanlarının çalışmaları sonucunda oluşan matrah farkları, verginin tahsilinde yaşanan aksilikler, zamanaşımı gibi süreler ile ilgili itirazlar vergi mükellefi ile mali idare arasında uyuşmazlıkların oluşmasına neden olan ve en çok karşılaşılan durumlardandır.

Vergi uyuşmazlığının, verginin tarafları olan devlet ile mükellef arasında menfaatlerinin çakıştığı her aşamada gerçekleşebilir. Verginin aktif tarafı olan mali idare vergiyi dar anlamıyla değerlendiriyor olması, verginin pasif olan tarafı vergi yükümlüsünün(mükellef) vergiye olabildiğince az ödeme mantığı ile ya da hiç ödememe arzusu ile yaklaşmalarından kaynaklı olarak vergi uyuşmazlıkları meydana gelmektedir. Vergiyi doğuran olay, vergi mükellefleri ve vergi idaresi arasında meydana gelen anlaşmazlığı ifade eder. Bu, verginin dört aşaması olan birinci aşama tarh, ikinci aşaması tebliğ, üçüncü aşaması tahakkuk ve dördüncü aşaması olan tahsil ve vergi cezaları sebebiyle meydana gelir.

Uyuşmazlıklar vergiye ek olarak gümrük düzenlemelerinde ortaya çıkan düzenlemeler, kanun kaynaklı hatalar da olabilir. Vergilendirme sürecinde verginin konusunda, matrahında, miktarında, şahsında hata da gerçekleşebilir.

Uluslararası ekonomik ilişkiler nedeniyle, uluslararası gruplara üyeliklerin artmasıyla birlikte daha karmaşık vergi yapıları oluşmakta ve sorunlar yaşanmaktadır.

Vergi denetim elemanlarının yetersiz olması ve denetim elemanlarının objektif olmamaları nedeniyle çözümlenemeyen ciddi vergi uyuşmazlıklar da yaşanmaktadır.

Türk vergi sistemimiz genel olarak beyan usulüne dayanır, vergiler mükellef tarafından beyan edilir. Beyan esası, mali idarenin mükellefin beyan etmiş olduğu vergileri doğruluğunu kontrol etmeyeceği anlamına gelmez. Hazinesinin kayıp ve kaçakların yaşanmaması, beyan edilen verginin incelemesini gerektirir. VUK 134. maddesine göre, vergi incelemesinin nedeni, ödenen ya da ödenecek olan verginin doğru hesaplanmasını veya doğru beyanının kontrolünü araştırmak için yapılır.

1.1.3.1. Vergiyi doğuran olay

“Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. .Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”(VUK 19.md.)

Vergiyi doğuran olay, ekonomik bir olgu olup kazançla ilişkilendirilebileceği gibi ivazsız mal ve servet intikalleri yoluyla da gerçekleşebilir. Vergiyi doğuran olaya örnek verecek olursak; gelir veya kurumlar vergisine göre gelirin elde edilmiş olması, emlak vergisi bina, arsa ve arazi sahiplik durumunda, katma değer kanuna göre mal ve hizmet tesliminin gerçekleşmiş olması, gümrük vergisine göre malın gümrük sınırları içerisine girmesi sonucunda gerçekleşmiş olur.

Mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü olarak uyup vergilerini ödeme olasılıkları yüksektir. Vergi ödemeleri sağlık hizmetleri, eğitim, adalet gibi kıymetli kamu hizmetlerini finanse eder. Bu karşılıklı gizli anlaşma niteliğindeki davranış mali teoriye dayanmaktadır.

Vergiyi, vergi mükellefleri ile hükümet arasında bir değişim olarak gören gizli sözleşme mahiyetindeki maddi ve manevi kamusal mallar hükümet sakinlere talep edilen kamu mallarını verimli ve etkili bir şekilde sağlayarak vergi uyumunu teşvik edebilir.

“Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.” (VUK9.md.). Başka bir deyişle, herhangi bir şekilde kanunda yasak edilen faaliyetlerle kazanç elde eden birey, elde ettiği gelir verginin konusuna giriyorsa eğer o birey vergi yükümlüsü olabilir.

Vergiyi doğuran olayı meydana getiren olgunun mükellef tarafından küçük gösterilmesi, mali idare tarafından büyük gösterilmek istenmesi iki taraf arasında vergi uyumsuzluklarına neden olur.

Vergi yükümlüsünün, vergiyi doğuran olayı bilerek ve isteyerek oluşturmaması durumuna ise vergiden kaçınma denilir. Vergiden kaçınmak suç değildir(Taşkın, 2010: s.77), vergiyi doğuran olguyu oluşturmamak için bireyin özgür iradesini kullanması durumudur. Vergi yükümlüsü vergiden kaçınmayı, kanunun kendisine sağladığı boşluklardan faydalanarak yapar. Mükellef, kanunların kendisine vermiş olduğu istisna ve muafiyetlerden faydalanır. Bazı zamanlarda vergi inceleme elemanları istisna ve muafiyet konularında sınırlayıcı tavır içerisinde olsalar da, mükellefe kanun ile verilmiş muafiyet ve istisna hakkını engellemeye çalışmaları, kanuna aykırılık teşkil eder(Akdoğan, 2009: s.169).

1.1.3.2. Verginin tarhi

“Vergi alacağıın kanunda belirlenmiş matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak ve bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari işlemdir”(VUK 20.md.). Matrah bilgisinin zamanında tam olarak vergi dairesine bildirme görevi mükellefe aittir. Bu görev yerine getirilmez veya eksik yerine getirirse ortaya vergi zıyaı çıkar (Erol, 2021 s.43).

Beyan esasına dayalı tarhta daha çok vergi uyumsuzlukları mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından oluşur. Son zamanlarda çıkan vergi af kanunları dolayısıyla mükellef, vergi matrahını doğru veya olması gerektiği gibi hesaplamamakta doğru olarak vergi matrahı oluşturulmamaktadır. Vergi yükümlüsünün kendi beyanı ile vergi beyannamesi adı verilen belge oluşturur, oluşturduğu beyannameye yargı yolunu açık tutmak için ihtirazi kayıtla vermesi gerekir. Verginin tarhına ilişkin beyanların ne zaman verileceği, vergi kanunlarında açık bir şekilde belirtilmiştir.

Beyanname posta ya da elektronik ortamda oluşturulabilir. Beyan usulünde vergi dairesinin işlevi, beyanın doğru olup olmadığını araştırmaktır.

Beyan usulünün etkinliği, vergi yükümlüsünün beyanının doğru olması, vergi dairesinin ise bu doğruluğu teyit etmesi ile doğru orantılıdır.

Vergi dairesince tarh şekli üç çeşittir. Bunlar ikmalen vergi tarhi, idarece vergi tarhi, resen vergi tarhıdır (Erol, 2021).

“İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni

ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir” (VUK 29.md.).

İkmalen vergi tarhından söz edebilmek için öncelikle daha önceden yapılmış bir tarh işleminin olması gerekir. Buna artı olarak defter, belge gibi herhangi bir kanuni belgeye dayanarak yapılan matrah farkı işleminin olmasıdır(Pehlivan, 2018: s.73).

Resen vergi tarhı ise “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır”* şeklinde VUK 30.madde de belirtilmiştir.

Vergi beyannamesi kanunda belirtilen süre geçtiği halde verilmemişse, vergi beyanı kanuni ya da ek süreler içerisinde verilmekle birlikte beyanda vergi matrah bilgisi verilmemiş olursa, tutulması zorunlu hale getirilmiş resmi defterlerin hepsinin ya da bir kısmının tutulmamış veya noter tarafından onaylatılmamış olması durumunda re’sen vergi tarhiyatı gerçekleşir(VUK 30.md).

Bunlara ek olarak vergi incelenmesi yapmaya yetkili kişilere her hangi bir nedenle mükellef tarafından gösterilmezse, defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin vergi matrahının doğru veya kesin olarak tespit edilmesinin mümkün olmayacak şekilde eksik olması durumunda re’sen vergi tarhı gerçekleşir(VUK 30.md).

Vergi kanunlarında belirtilen kurallara uygun olarak defter ve belgelerin lehine veya aleyhine kanıt oluşturmayacak şekilde tutulması, SMMM’ ler tarafından imzalama zorunluluğu olan beyannamelerin imzalarının olmaması, YMM tasdik raporlarının tarihinde mali idareye teslim edilmemesi durumunda re’sen vergi tarhının olma durumu ortaya çıkabilir(VUK md.30).

Takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir süre verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet edilir mükellef. Vergi beyanının kanunda belirtilmiş olan süreden sonra verilmesi sonucu mükellefin beyan ettiği matrah re’sen tarhiyat üzerinden yasal süresi geçtikten sonra vermiş olan mükellef bu beyannamede bildirdikleri matrah üzerinden re'sen tarhiyatın yapılması gerekir(VUK md.30).

İdarece tarhiyat; mükelleflerin verginin hesaplanması adına vergi kanunları ile belirli zamanlarda mali idareye başvuru yapmaları gerekirken bu başvuruları yapmamaları veya kanun nedeniyle yüklenen sorumluluklarını yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında hesaplanmamış verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idare tarafından hesaplanmasıdır. Bu durumda vergi, düzenlenen yoklama fişine istinaden hesaplanır. Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ya da e-tebligat ile mükellefe ulaşması sağlanır(VUK md.30).

Verginin idarece tarhına örnek olarak emlak vergisini ve veraset ve intikal vergisini gösterebiliriz. Bu vergilerin yasalarında gösterilen tarhiyatlarda yüksek tutarlı olmaktadır. Bu nedenle yargı yoluna çok sık başvuru vergi türleri arasındadır.

1.1.3.3. Verginin tebliği

Tebliğ, vergi usul kanununun 21. maddesi gereği verginin ve vergi hükmünü ifade eden konuların yetkili kişilerce mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

Verginin tebliğ edilmesi, yasalarda öngörülen usul ve esaslar ışığında vergi yükümlüsüne bildirilmesini ifade eder. Vergi uyumsuzluğu aşamasında vergi yükümlüsünün anayasal haklarını kullanabilmesi açısından önem arz eden bir aşama olup, şekil şartlarının da yerine getirilmesi gerekir.

Verginin tebliği ilgisine yani vergi yükümlüsüne adresi kayıtlı ve biliniyorsa iadeli taahhütlü posta yoluyla yapılır, adres bilgisi olmayanlara ise ilan yolu ile tebliğ edilir. Vergi yükümlüsünün adresi bilinen en son adresi olmalıdır. VUK 101. Madde de bilinen adreslere ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Buna göre bilinen adresler şunlardır:

- Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,

- Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,

- Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi(VUK 101. md).

Bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ işlemi öncelikle yukarıdaki adreslere yapılır. İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adreslerde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması durumlarında tebligat şu şekilde yapılır;

- Tüzel kişilerde kanuni temsilcilere ya da idarecileri tebligat yapılır. Gerçek kişilerde ise tebligatlar kişinin kendisine yapılır. Günümüzde adres kayıt sistemi düzenlenmektedir ve bu platformda bulunan yerleşim kayıtlarındaki adreslere tebligatları yapılır.

Yabancı ülkelerde ikamet edenlere tebliğ ise o ülkenin görevlisi vasıtasıyla gerçekleştirilir.

Tebliğ, ilgilisi tarafından kabul edilmesiyle geçerlilik kazanır. Tebliğin kabulü imza ile karşılık bulur, ancak okuma yazması olmayanlar veya imza atamaz durumu var ise başparmağı bastırılmak kaydı ile belge tebliğ edilmiş olur.

Tebliğ eğer ilan yoluyla yapılacaksa, ilanın yapıldıktan sonra bir ay içerisinde mali idareye adresini bildirmezlerse bu bir ayın sonunda tebligat yapılmış sayılır.

İlanlarda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle gerçek kişilerin isimleri, tüzel kişilerde ise unvanları yazılı muhataplara ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya vekil ile başvurmaları veya taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini vergi dairesine bildirmeleri sonucu resmi tebliğ yapılacağı üzerine dikkat çekilir.

Elektronik olarak mükellefin elektronik adresine yapılan tebliğlerde, elektronik adresine ulaşan tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ yapılmış olur.

Tebliğ vergilendirmenin aşamalarından biridir. Tebliğin unsurları; vergilendirme ile ilgili olması gerekir ve bir yargı ifade etmelidir, yazılı olmalı ve yetkili makam tarafından vergi yükümlüsüne bildirilme gerekliliğidir.

Mükellefin süreye bağlanmış haklarını kullanması için verginin tebliği aşamasının şekil şartlarının eksiksiz yerine getirilmesi gerekir. Tebliğ aşamasında yerine getirilmeyen şartlar verginin tarafları arasında uyuşmazlığa neden olabilecek durumlar meydana getirebilir.

1.1.3.4. Verginin tahakkuku

Verginin tahakkuku, verginin tarh ve tebliğinden sonra ödenecek aşamaya gelme durumudur (Erol, 2021, s. 70). Vergi tahakkuk edildiğinde kesinleşmiş sayılmaz. Ancak vergilendirme aşamaları beyana dayalı vergilerde tarh, tebliğ, tahakkuk birbirleriyle çok yakın ilişki içerisinde. Son dönemde ödenen vergilerin büyük bir oranı beyana dayalı vergilerdir ve bunlar beyan edilip tarh ve tahakkuk ettirilir.

Verginin tarh şekline bağlı olarak tahakkuku farklılık arz etmektedir. VUK 25. Maddeye göre “vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer. Lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir. Kanunen belli hallerde tebliğ tekalif cetvelinin ilan ile yapılır.

İYUK' un 14.maddesinde yer alan "kesinlik", yani "idari karar alma sürecinde nihai işlemin ortaya çıkmasıdır“. Başka bir ifade ile idari işlemi yapan makam gerekli usul sürecini geçirerek; iradesini net şekilde ortaya koymasıdır. Tahakkuk fişini düzenleyen ve vergi yükümlüsüne tebliği eden idare, verginin hesaplanması ile ilgili işlemlerini kesinleştirdiği ve buna herhangi bir itirazı kabul etmeme tavrını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla bu iradeyi yasadan kaynaklı hüküm gereği ortaya koyan idareye tahakkuk fişi ile ilgili herhangi bir itirazda bulunmaya hukuken gereksizdir(İYUK 14.md).

Tahakkuk fişine yönelik bir itiraz varsa bunun doğrudan üç erkten biri olan yargı yoluyla yapılması gerekir. Bazı vergi hukukçuları yasadaki "kesinlik" ibaresini, tahakkuk fişine karşı hiç bir biçimde dava açılmaz olarak algılamakta ve yorumlamaktadırlar. Bu durum evrensel hukuka, kişi hak ve hürriyetlerine aykırıdır. Mali idare tahakkuk fişini düzenlerken veya tahakkuk fişinin üzerinde yer alan verileri girerken yanlışlık yapmış olabilir. Tahakkuk fişi üzerindeki herhangi bir yanlış veriye karşı hem idare düzeltme istemiyle hem de bunu düzeltmediği takdirde yargıya bu işlemin iptali için başvuruda bulunabilir.

1.1.3.5. Verginin tahsili

Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir şeklinde ifade eder Vergi Usul Kanunu 23.maddesinde. Vergi yükümlüsü, vergi borcunu üç şekilde yerine getirebilir bunlar verginin mahsuben ödenmesi, verginin nakden ödenmesi, verginin hesaben ödenmesidir(VUK 23.md).

Muaccel kelimesinin anlamı vadesi gelmemiş demektir. Vergi eğer tahakkuk edilmemiş ise muaccel hale gelmemiş demektir. Vergi dairesi vadesi gelen yani muaccel olan verginin tahsilini isteyebilir. (Özvatan, 2014).

Verginin ilk üç aşaması tamamlanmış aşamaları tahsil aşaması ile sonlanır. Vergi yükümlüsü bağlı olduğu vergi dairesine vergisini ödemelidir. İkametgahının bulunduğu yer vergi dairesi siciline kayıtlıdır(GVK 106.md.). Emlak vergisinde ise emlakın bulunduğu belediyenin saymanlığına vergisini ödemelidir(Bilici, 2018)

Ölüm, vergi yükümlüsünün borcunu sona erdirir. Ölen vergi yükümlüsünün vergi borcu ölenin varislerine intikal eder.

Kamu alacağı özel kanunlar ile belirlenmemişse ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bir bildirim yapılmamışsa tebligatın mükellefe bildiriminden bir ay sonra verginin ödenmesi istenir(Polat, 2014).

Vergi Usul Kanunu'nun 110'uncu maddesine göre vergi borcunu ödeyen mükellef bağlı olduğu vergi dairesinden başka bir vergi dairesine ödeme yapabilir ancak bu durumu bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi gerekir ki daha sonra uyuşmazlık yaşanmaması için(VUK 110.md.).

Ödeme işlemleri tahsilat yetkisi verilen bankalara yapılması konusunda bir tebliğ yayınlanmıştır ve tahsilat genel tebliği ile vergi yükümlüsünün ve vergi sorumlusunun beyan etmiş olduğu vergileri tebliğde işaret edilen bankalara yapılması hususunda bir zorunluluk getirmiştir(6183 sy kanun 37-47.md).

Verginin ödeme aşamasına gelmesi için verginin tarh, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olması gerekir ve yine vergiler ilgili oldukları kanunda yer alan sürelerle, usulüne uygun olarak ödenmesi gerekir. Örneğin gelir vergisi mart ayının sonuna kadar beyan edilir, mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Vergi VUK 112. maddeye göre vergi taksit dönemlerinden önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde ödenmesi gerekir. Ancak bu tür vergiler taksit süreleri

kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse geçmiş taksit, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Verginin tahakkuku bir proses olup, bu proses re'sen, ikmalen veya idarece tarh olunan vergilerin tarh ve tebliğ edilmesiyle başlayıp, dava açma süre bitiminde sona ermektedir. Diğer bir deyişle, vergi yükümlüsü bu şekilde tarh edilen vergilere karşı vergi mahkemesine de başvurabileceğinden, bu vergiler ancak otuz günlük dava açma süresinin geçirilmesinden sonra ödenmesi gereken aşamaya gelecektir (EROL, 2021, s.90).

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin ve kanunî durumlar dolayısıyla mükellefiyetleri kalkınların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden itibaren başlayarak bir ay içinde ödenir. Ancak burada belirtilen tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.(VUK. m. 112)

Vergi idaresi, memleketi terk edenlerin, ölenlerin ve benzeri durumlar nedeniyle mükellefiyeti kalkınların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri için teminat isteyebilir. Bu, vergi alacağını garanti etmek için kamu tarafından yapılan bir uygulamadır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanun'un 9'uncu maddesinde belirtildiği gibi, teminat isteme yolu, alacaklı tahsil dairesinin isteği üzerine, kamu borçlusunun malvarlığındaki kıymetlerden kendi seçtiklerini borcuna karşılık göstererek kamu alacağını güvence altına almak amacıyla tasarlanmıştır. Teminat, elde edilmeme riski taşıyan bir alacak için alınması gereken bir güvence olmaktadır(6183 sy kanun 9.md).

Vergiler, çizgili çek kullanmak kaydıyla, postaneler aracılığıyla, banka kart veya kredi kartı ya da benzeri kartlar kullanılmak suretiyle yaptırma konusunda yetki verilmiştir(6183 sy kanun 41-44.md).

Verginin genelde tüm mükellefler için bir mali yük olarak algılanıyor olmasına rağmen, yine de tüm mükellefler açısından aynı şekilde anlam ifade ettiği söylenemez. Vergi yükü her bir mükellef açısından farklı farklı hissedilir.

Verginin amacına ulaşması istenen hedefler, vergi yükümlüsünün katkılarının geliştirilmesine çalışılması ve bununla ilgili genel kabul edilebilecek ahlaki kuralların ve vergi bilincinin geliştirilmesi ile doğru orantılıdır.

İnsanın gerek bireysel gerek toplumsal olarak vergiye tutumunun olumlu olması için, bunu kolaylıkla benimsemesine yardımcı olan bir anlayışın, önemli bir toplumsal görev yerine getirdiği hissini verecek bir duygunun geliştirmesi sağlanmalıdır. Elbette bu söylenenin yapılabilmesi o toplumda yerleşik olan adalet, vergi bilinci ve ahlak anlayışıyla ilintilidir.

Verginin mükellef tarafından ödenmemesi mali idare ile mükellef arasında bir uyuşmazlığı işaret eder.

Ödeme süresi içerisinde ifa edilmeyen vergi borçları için mali idarenin ödeme emri göndermesi, vergi yükümlüsünün mal bildiriminde bulunması için vergi dairesine çağırılması, vergi yükümlüsüne haciz uygulaması, ödeme emrindeki vergi borcunun gerçek tutardan fazla olması, mükellefin tebligatın ulaşmadığını iddia etmesi ve verginin ödenmemiş olması vergi uyuşmazlığına örnektir. (EROL, 2021,s.89-91).

Mali idare ve vergi yükümlüsü arasında uyuşmazlığın başka bir nedeni de tahsil aşamasına gelen verginin ödenmemesi, eksik ödenmesi ya da zamanında ödenmemesidir. Mali idare bu durumda alacağını cebri tahsil yollarına başvurur. Mali idare tahsil edemediği vergi alacağına vergi usul kanununa istinaden gecikme faizi işletir(VUK 112.md).

Vergi yükümlüsü, kendisinin vergi borcu olmadığını iddia etmesi, eline ulaşan bir tebligatın olmaması, borç tutarının çok fazla olmasını ileri sürmesi durumunda vergi yükümlüsü ve mali idare arasında vergi uyuşmazlığı oluşabilecek durumlar arasındadır.

Bunun dışında, vergi uyuşmazlıklarına neden olan etkenler arasında vergi, vergi cezaları ve vergilendirme işlemlerinin tebliğine ilişkin uyuşmazlıklar, vergi ve vergi cezalarının tahsili ile ilgili uygulamalar veya vergi mükelleflerinin vergiye karşı duyarsız davranışları yer alabilir.

1.1.3.6. Vergi incelemeleri

Vergi incelemesi, gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle, mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır(VUK.134.md.). Vergi incelemesi, evvelce bildirilmeden 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi göz önüne alınarak, her zaman yapılabilir(VUK. 134.md.).

Mali idarenin vergi incelemesi yapmasının nedenleri arasında en önemlisi beyan edilen vergilerin doğruluğunu kontrol etmek, doğruluğu hakkında araştırma yapmak ve usullere uyup uymadığı hakkında bilgi sahibi olmak istemesinden kaynaklıdır(VUK md.134/1)

Vergi Usul Kanununun 136. Maddesine göre vergi incelemesi yapan vergi inceleme elemanları, yanlarında memur ve inceleme yetkisini haiz olan kişiler fotoğraflı, resmi bir tanıtma kartı bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu belgeyi inceleme ilgililere göstermeleri gerekir(VUK 136.md.).

Vergi Usul Kanununa göre ve diğer kanunlara istinaden defter ve hesap tutmak, evrak ve belge saklamak, göstermek zorunda olan tüzel kişiler ile gerçek kişiler vergi incelemesine tabidirler.

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ve ticari, zirai ve serbest meslek kazanç gelir unsurlarından beyanname veren gelir vergisi mükellefleri, vergi incelemesine doğal olarak en geniş ölçekteki grup olarak düşünebiliriz.

Mükellef eğer daha önce vergi incelemesine girmiş ve re'sen vergi matrahının takdir edilmiş olması tekrar bir vergi incelemesine tabi tutulmaya ve ek tarhiyat yapılmasına engel olmamaktadır.

Vergi incelemesi incelemeyi yapan dairede yapılır. İncelemeye dahil edilen gerekli mükellefe ait resmi defter ve belgeler mükelleften daireye getirmesi yazılı olarak istenir. Yazılı olarak, mükelleften istenilen zamana kadar ibraz edilmeyen defterler, haklı bir neden gösterilmemişse ibraz edilmemiş sayılır. İncelenen evraklar, inceleme bitince mükellefe teslim edilir. Vergi inceleme esnasında oluşturulan tutanaklar ile belirlenen ve belgelendirilen evraklar tespit edilir. İnceleme tutanakları, inceleme yapılan vergi yükümlüsüne bir nüsha verilir.

Vergi yükümlülerinin, vergiye karşı direnç göstermeleri vergi bilincinin yeterli olmamasından kaynaklıdır ve bu nedenledir ki mükellefin beyanına dayanan vergilerin, vergi denetimi ile denetlenmesini mecburi olduğu düşünülmektedir.

Vergi yükümlüsünün vergi beyanlarının gerçeği yansıtmaması, daha az vergi ödemek için olması gereken beyanları yapmamaktadırlar. Vergi yükümlüsü kanunları yanlış yorumlayabilmekte ve hatalı beyanlar da yapabilmektedir. Bu gibi durumlarda vergi incelemeleri etkinlik sağlamaktadırlar. Vergi incelemeleri denetimin en etkin olan çeşitlerinden en önemlisidir (EroL, 2021 s.83).

Vergi İncelemesi, mali idarenin mükellefin datasını doğrulamak için yapmış olduğu bir çalışmadır. Data ile kastedilen mükellefin defter kayıt ve belgeleridir. Bu doğrulama çalışmaları mali idare tarafından gerçekleştirilir. Bu çalışma mali idare ile mükellef arasındaki dengeyi koruyarak doğruya ulaşmayı hedefler ancak çoğu zaman ise bu denge kaybedilir ve uyuşmazlıklar meydana gelir(VUK 134.md).

Ayrıca, her vergi incelemesi sonucunda mükellefin aleyhine sonuçlanarak ek tarhiyatlar gerçekleşmeyebilir, mükellef lehine durumlar da oluşabilir ancak bu durum oranlama yapılırsa çok düşük çıkmaktadır(Erol, 2021 s.83).

Mali idarenin inceleme yapması sonucunda bir rapor ortaya çıkarılır idare tarafından, mali idare bu rapora göre ek tarhiyatlar yapmak için oluşturulmuş bir rapor gibi değerlendirilse de mükellefin kanunlar ölçütünde nasıl defter kaydı tuttuğunu gösterir. Vergi beyanlarının doğruluğu test edildikten sonra vergi inceleme raporuna göre bir tarhiyat yapılır. Mükellef bu tarhiyata itirazları sonucu taraflar arasında vergi uyuşmazlığı doğmuş olmaktadır(Erol, 2021 s.87).

1.1.3.7. Vergi hataları ve vergi ceza uygulamaları

Vergi hatası, vergilendirmenin kökenine ilişkin olmayan, daha kolay fark edilebilen, hukuki olarak tartışma yaratmayacak nitelikte olan, vergi miktarını etkileyen, verginin eksik veya fazla tarh veya tahakkuk edilmesine sebep olan basit maddi hatalar olarak tanımlanabilir (Yüce, 2019). Bu hatalar, vergi dairesinin kanunları yanlış yorumlamasından ya da vergiyi doğuran olayı yanlış değerlendirmesinden kaynaklanabileceği gibi, vergi mükellefinin vergiye ilişkin sorumluluklarını yerine getirirken dikkatsiz ve özensiz davranmasından da kaynaklanabilmektedir.

Verginin kendi dönemi dışında tahsilinin istenmesi ve vergi yükümlüsünün filine uygun olmayan bir ceza uygulanması veya hatalı vergi tarhi nedeniyle meydana gelen matrah farkından dolayı ceza kesilmesi olarak tanımlanabilir.

İlerleyen bölümde, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulamalarına ilişkin ayrıntılardan yer almaktadır.

1.2. Vergi Uyuşmazlıkları Çözümünde İdari Çözüm Yolları

1.2.1. Vergi hataları ve kapsamı

Hata, kelime anlamı olarak farkında olmadan yanlışlık yapma durumu olarak nitelendirilebilir. Hata kavramı ile farkında olmak durumu bağımsız olmalıdır. Bu da kavramların birbirinden farklı olduğunu açık eder(TDK, 2023).

Mükellef ile mali idare arasında vergi konusundan dolayı oluşan bir ilişki bulunmaktadır. Vergi yasal bir olgudur. Kanuna göre mükellefin ödemekle yükümlü olduğu vergi konusunda kasıt olmadan oluşan hatalar yaşanabilmektedir ve bu hatalar gerek mükellef gerekse mali idare tarafından oluşturulabilmektedir. Kast olması durumunda ise hata değil vergi kaçırma olarak adlandırılır (Erol, 2021 s.142).

Kanunda “vergi hatası” olarak öngörülen ve hukuka aykırı olan işlemlerin hususi bir yol ile idari hukuk çerçevesinde geri alınmasını veya düzeltilmesini sağlayarak vergi yargısıyla bağlantı oluşturur. Bu çerçevede vergi hatası olarak kabul edilen özel ve sınırlı hususlar bir yönüyle hukuka aykırılık unsurları olarak nitelendirilebilir.

“Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi alınması durumudur”(VUK. 116).

Vergi Hataları, işlemin kendisine ilişkin olmayan, kolaylıkla anlaşılabilen, hukuksal olarak yoruma açık olmayan yapıda, direkt olarak verginin tutarını etkileyen, vergiyi azaltan veya arttırıcı etkide bulunarak tarhini ya da tahakkukunu değiştiren maddi olarak veya vergi yükümlülüğünde yapılan; bariz olarak ilk bakışta anlaşılabilir işlem sakatlıklarıdır. Bu sakatlıktan bahsetmek için verginin fazla tahsil edilmiş ya da eksik istenmiş olması gerekir (Bozdoğanoglu, 2022, s.54-55).

Vergi dairesi vergi hatalarını Vergi Usul Kanununda 117 ve 118. Maddelerde tanımını ve ne şekilde oluştuğunu ifade etmiştir. Gerek mükellef gerek mali idare yapılan hatanın düzeltilmesini kanunun yönlendirmesiyle yaparak engellemiş olurlar.

Bu konu aynı zamanda, vergi yükümlüsünün kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları hususuna ilişkin hükmün istisnasını oluşturmak suretiyle dava yoluna başvurma hakkı bakımından güvence sağlayan idari bir süreçtir. İdarenin kullandığı bu denetim yolunun kanunilik ve yargıya başvurma hakkı bakımından anayasal ilkelerle uyumlu olduğu değerlendirilmektedir. Vergi hatası, verginin tahsil aşamasında olabileceği gibi verginin tarh aşamasında da oluşabilmektedir. Vergi usul kanununda hata çeşitleri konu işlenmiştir. Söz konusu hatalar hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikiye ayrılmıştır(VUK.116-117.md)

Vergi hatalarını da aşağıdaki Tablo1de ifade görebiliriz.

Tablo 1: Vergi Hataları



1.2.1.1. Hesap hataları

Vergi hesaplamalarında aritmetiksel (dört işlem yani toplama, çıkarma, çarpma, bölme) yanlışlıklardan meydana gelen hatalar hesap hatalarını oluşturur.

Verginin tutarına etki eden hesaplama hatalarıdır.

Hesap hataları matematikselidir. Kolaylıkla vergi yükümlüsü ve mali idare tarafından fark edilebilen hatalardır. Maddi hatalardır.

Hesap hataları; vergi miktarındaki ve vergi mükerrerliğindeki hatalar matrahta hatalara neden olabilir. Bu, hesaplama hata kaynaklıdır. Vergi tarh edilirken oran uygulanan tarife tabi tutulmuş olabilir. Ayrıca, mahsup edilecek tutarların mahsubu yapılmamış olabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde hesap hatalarının neler olduğuna yer verilmiştir(VUK 117.md). Hesap hataları ise üç sekmede incelenir. Bunları ise matrahta hata, vergi miktarında hata, mükerrer vergilendirme olarak sıralayabiliriz. Hesap hataları, kanun maddesinde özel olarak sayılmıştır ve bu madde de olmayan hata oluşursa, bu hataların düzeltilmesini zorlaştırmıştır. Bu tür yanlışlıklar hem vergi dairesi hem de mükellef tarafından yapılabilmektedir. Hatayı mükellef fark ederse, bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe yoluyla başvurur veya hatayı vergi dairesi fark etmiş ise doğruluğunu teyit ettikten sonra işlemi düzeltir.

1.2.1.1.1. Matrahta hata

Vergilendirme işlemi ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda vergi matrahı rakamlarının veya indirimlerin, istisnaların eksik ya da yanlış gösterilmesi, matrah hatası olarak isimlendirilmektedir(VUK 117.md.).

Türk vergi sisteminde, beyana dayalı vergileme oransal olarak daha yüksektir. Beyana dayalı vergiler, verginin mükellef tarafından tahakkuk edilmesi ile gerçekleşir ve vergi dairesi tarafından tahakkuk fişinin çıkarılması ile vergi ödenecek duruma gelmiş olur. Verginin eksik veya fazla tahakkuk etmesi “vergi hatası” kavramının temelini oluşturur. Aynı zamanda düzeltme konusunu ihtiva eden matrah hatası olarak kabul edilir. (Erol, 2021, s.146).

Bu konuya örnek verecek olursak, kurumlar vergisi matrahını hesaplarken, matrahtan istisna olan bir kazancı vergi matrahından çıkarılması gerekirken, kurumlar

vergi matrahına eklenmesi sonucu oluşan vergi matrahı, matrah hatasına örnek gösterilebilir.

Matrah hataları, vergi matrahını etkileyen hatalardır ve vergilendirme ile ilgili belgeler olan beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, vergi inceleme raporu, yoklama tutanağı gibi matraha ilişkin rakamların ya da indirimlerin eksik veya fazla gösterilmesine ilişkindir(Pehlivan, 2018).

Beyanname hazırlanırken bir toplama yanlışlığının yapılması, gelir vergisinde gelirin toplanması ve beyan sınırının yanlış hesaplanması, kurumlar vergisinde indirimlerin eksik uygulanması, mahsup edilecek geçmiş yıllar zararlarının son beş yılın hesaplanmasında hatalar sonucu vergi matrahın eksik veya fazla gösterilmesi, amortisman oranlarının, amortisman oran listesindeki oranından farklı alınması, olası bir giderin fazla veya eksik uygulanması gibi yanlışlıklar matrah hatalarına örnek teşkil eder.

Danıştay Üçüncü Dairesi'nce 04.04.2006 tarih ve 2005/2364 esas no 2006/942 sayılı kararını matrahta hataya örnek olarak gösterebiliriz: *“Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dâhil edilmesi 213 sayılı Kanunu'nun 117'nci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturduğundan, yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hataların düzeltme hükümlerine göre giderilmesi şartları mevcut olup, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla saptanan bu husus hakkında dava açılmayacağına ilişkin vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen ek 11'inci maddesine dayanılarak davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu”* şeklinde hükme bağlanmıştır(Danıştay Başkanlığı, 2011).

1.2.1.1.2. Vergi miktarında hata

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin, 2. bendinde, *“Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsuplarının yapılmamış veya yanlış yapılmış olması verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.”*(VUK 117.md)

Mükellefin, elde ettiği kazançlara istinaden vergi ödeme ödevini yerine getirmesi için doğru vergi matrahına ulaşmalıdır. Doğru vergi matrahı elde edildikten sonra olması gereken vergi oranlarının uygulanması sonucu vergi hesaplanmış olur.

Vergi tarifesi, verginin hesaplanabilmesi için vergi matrahına göre uygulanan oransal tablodur(GVK 103.md). Vergi hesaplaması vergi matrahının, uygun dilime göre vergi oranlarına uygulanması ile yapılır. Her yıl tarife ve oranlar Bakanlar Kurulunca güncellenir. Verginin konusuna göre matrah farklılık arz eder. Matraha tarife uygulanarak vergi hesaplaması gerçekleşir(Erdem, 2005: 123).

Vergi matrahının uygulandığı vergi tarifesi, vergi kanunlarında açık olarak yazılmıştır. Anayasanın vergi ödevi başlığı altında yer alan 73. Maddesinde vergi oranlarında yapılacak değişiklikler Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir(1982 Anayasası 73.md.). Vergi tarifeleri daha çok oran olarak tayin edilmiştir. Buna karşılık maktu olarak tayin edilmiş vergiler de bulunmaktadır.

Matrah hatalarına örnek olarak vergi tahakkuklarında veya vergi ihbarnamelerinde ya da ceza ihbarnamelerinde vergi oranlama yapılırken yanlışlık yapılması, geçmiş yıl zararlarının son beş yıllık indiriminin yapılırken bu beş yılın yanlış hesaplanması gibi hatalar yine matrahta yapılan hatalar olarak gösterilebilir. Gelir vergisi hesaplanırken bireysel emeklilik sigortasının düşülmemesinden kaynaklı hatalar sonucunda fazla vergi hesaplanması durumunda bu türden bir hata meydana gelmesi bu konu için örneklem arz eder.

1.2.1.1.3. Mükerrer vergilendirme

Vergi devletin egemenlik gücüne dayanarak cari yılda elde edilen kazançlardan zorunlu olarak yani hukuki ve fiili güç olarak tanımlanan vatandaşlardan alınmaktadır. Bazı durumlarda aynı vergi matrahı üzerinden mükerrer vergilendirme sehven yapılabilmektedir.

Vergilendirme yetkisi, aynı vergilendirme döneminde, vergilendirme yapılabilmektedir. Çifte vergilendirme ile verginin mükerrer olması birbirine benzese de çifte vergilendirme bu kapsamda değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin, 3. bendi hükmü uyarınca, verginin mükerrer olması için; belli bir vergilendirme dönemi için aynı vergi kanununun uygulanmasında aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması veya istenmesi gerekir. *'Bir verginin mükerrer alındığını iddia etmek ve düzeltme talebinde bulunabilmek için, aynı matrah üzerinden, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi kanununa dayanılarak birden çok defa vergi alınması gerekmektedir. Eğer bu sayılan*

unsurlardan sadece biri farklı olursa, çifte vergilendirmeden bahsedilemez.'(VUK 117.md.)

Ülke sınırları içerisindeki ekonomik faaliyetlerden elde edilen kazançlar ile diğer ülkelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilen kazanç ikinci kez vergilendirilebilir. Ülkelerin birbirleriyle olan ekonomik faaliyetlerinden doğan ilişkilerinde vergilendirme yetkilerinde oluşan çakışmalar da olabilir (Ferhatoğlu, 2010: s.19).

Birden fazla mirasçıdan alınan ve her mirasçının aynı oranda veraset ve intikal vergisi vermesi mükerrer vergilendirmeye örnek verilmektedir. Aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınmasına örnek olarak verebiliriz.

1.2.1.2. Vergilendirme hataları

Vergilendirme hataları vergi yükümlülüğünün tespitinde değerlendirme yanlışlıkları olarak tarif edilmektedir. Az sayıda olmakla birlikte, zaman zaman mükellef beyanı ile yapılan bildirim ve ödemelerden ortaya çıkan vergilendirme hatalarına da rastlanılmaktadır. VUK 'un 118. maddesinde dört grup halinde sayılan vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, verginin konusunda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak düzenlenmiştir(VUK 118.md.).

Vergilendirme hataları daha çok vergiyi doğran olay ile mükellefin açısından, verginin istenmemesi gereken mükelleften istenmesi, verginin konusu ve verginin döneminde ortaya çıkan usule uygun olmayan durumlarda gerçekleşen hatalardan oluşmaktadır(VUK 118.md.).

Çok sık karşılaşılsa da bu tür hatalara muafiyet veya istisna kapsamında olan vergi yükümlüsünün vergi beyanında bulunması bu durum için örneklendirmedi.

1.2.1.2.1. Mükellefin şahsında hata

Mükellef, “*Arapça kökenli bir kavram olup külfet kökünden gelmekte ve zahmet, sıkıntı, zorluk, yorgunluk, zorlu iş*” anlamına gelmektedir(TDK, 2023). Mükellef gerçekte gelir elde eden ve bu gelirini vergi dairesine beyan etmekle yükümlü olarak tanımlamaktadır(TDK, 2023).

Mükellef kelimesi Vergi Usul Kanunu' na istinaden adına vergi borcu düzenlenen kişi olarak anlam bulmuştur(VUK 8.md.). Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, gerçek veya tüzel kişiliğin vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması bir kişinin vergi mükellefi sayılması için gerekli şartlar arasındadır.

Mükellef olarak gerçek ve tüzel kişiler kastedilse de, vakıflar, cemaatler menkul kıymetler yatırım ortaklıkları, iş ortaklıkları, adi ortaklıklar da sayılabilir(Özbilen, 1997: s.267).

Mükellefin şahsında yapılan hatalara aynı isim ve soy ismi olan kişilerde sıkça karşılaşılmaktadır(Tokaç G., 2009: 191).

Vergi sorumlusu kavramı Vergi Usul Kanunu sekizinci maddesinde, "*verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*" şeklinde yer verilmiştir. Ancak aynı maddenin dördüncü fıkrasında yer alan "*mükellef tabiri vergi sorumlularına da sakildir*" hükmü incelendiğinde, vergi sorumluluğunun kapsamının yalnızca verginin ödenmesi olan maddi ödevle sınırlı olmadığı şekli ödevleri de içerdiği anlaşılabilir(VUK 8.md.).

Mükellefin şahsında hata, asıl borçlusu yerine başka bir kişi adına vergisel işlem tesis edilmesidir.

Uygulamada nadir olarak karşılaşılan bu tür hatalara örnek olarak; "*aynı vergi dairesinin gelir vergisi yönünden aynı ad ve soyadını taşıyan birisi basit usulde diğeri ise gerçek usulde vergiye tabi iki mükellefi bulunması, bunlardan gerçek usulde vergiye tabi olan mükellefin vergi borcunun basit usule tabi olan mükelleften istenilmesi gibi isim benzerliğinden kaynaklanan hatalar*"; tüzel kişi adına tarh edilmesi gereken verginin ortaklarından istenmesi; başkasına ait gayrimenkul vergisinin o gayrimenkule sahip olmayan kişiye vergi ihbarnamesinin gönderilmesi ve Danıştay Dördüncü Dairesince 02.11.1992 tarih ve 1991/428 esas no, 1992/4719 sayılı kararında hükme bağlanmış olan anonim şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle yönetim kurulu üyesi hakkında yapılan işlem mükellefin şahsında hataya örnek teşkil etmektedir(Danıştay Başkanlığı, 2011).

Mükellefin şahsında hataya diğer bir örnek, 13.06.2003 tarihinde Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından 2002/611 esas no, 2003/320 sayılı alınan karar gösterilebilir (Danıştay Başkanlığı, 2011): "*Şirketten tahsil imkânı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna*

rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyuşmazlığın düzeltme ve şikâyet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşımadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir”. Danıştay’ın hükme bağladığı karardan anlaşıldığı üzere verginin tahsili için öncelikle kanuni temsilciye başvurulması gerektiğinden, kanuni temsilci sıfatı taşımayan kişiden tahsil edilmesi mükellefin şahsında hata kapsamında değerlendirilmektedir.

Mükellefin şahsında hata, uygulamada çok sık gözlemlenmemektedir.

1.2.1.2.2. Yüklülükte hata

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması şeklinde düzenlenen mükellefiyette hata, diğer hata türlerinden farklı olarak, verginin konusunda hatada olduğu gibi, açıklık ölçütünü getirmiştir. İlk bakışta anlaşılacak şekilde ve ancak hukuki yorum yapmak suretiyle çözüme kavuşturulabilecek nitelikteki konular vergi hatası kapsamında değerlendirilemez(VUK 118/2).

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte vergi borcu terettüp eder ve vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Verginin genellik ilkesi gereği, herkesin bir ayırım gözetmeksizin vergi ödemesi gerekir. Fakat bazı durumlarda çeşitli nedenlerle vergiyi doğuran olaya sebep olmasına karşın bazı mükellefler ve vergi konuları muafiyet, istisna gibi haklarla vergi dışı bırakılmaktadır. Konuyu açıklamak gerekirse muafiyet ve istisnanın tanımlarının bilinmesi gereklidir. Muafiyet, “*vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişinin kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır*”. İstisna ise, “*vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır*”(Pehlivan,2018, s.69-70).

Muafiyet ve istisna hükümetlerin sosyal ve ekonomik politikalarına göre değişir. Diğer bir deyişle sosyal ve ekonomik yapı şekillendirilmeye çalışılır. Ancak bu durum verginin eşitlik ilkesini de göz ardı edilmesine neden olmaktadır. Ayrıca vergi ilkelerinden olan genellik ilkesinin de zarar görmesine neden olur. Sosyal ve

ekonomik yapının olumlu olarak şekillendirilmesi ve ilerlemesi, gelişimin de desteklenmesi adına olumlu etkiler yaratır.

Verginin mükellefi, çıkarılan kanunlarda küm olduğu açıkça dile getirilir. Verginin mükellefi olmayan gerçek ya da tüzel kişiye vergi terettüp edilemez, edilirse de tarh edilen bu vergi düzeltme hükümleri ölçüsünde düzeltilecektir (Ürel, 2007: s.254). Eğer vergi yükümlüsünde hata var ise bu durumun tartışmaya yol aşmayacak şekilde hukuka uygun bir şekilde açık edilmesi gerekir. (Candan T., 2001).

1.2.1.2.3. Konuda hata

VUK 118. maddede, verginin mevzusunda veya konusunda hata; açık olarak vergi mevzusuna girmeyen veya vergiden istisna tutulan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. Mükellefiyette hataya paralel olarak Kanun bu hata türünde de “açık olma” koşulunu kabul etmiştir. Eğer bir vergileme işleminde, vergi mevzusunda hata nedeniyle düzeltme talep ediliyorsa, düzeltme yapılabilmesi için, vergi konusuna girmeme veya vergiden istisna olma durumunun açık olarak sayılması, maddi ve hukuki şartlarda yorumu gerektirecek bir durumun bulunmaması gerekir.

Verginin konusu, üzerinden vergi alınan şeyi ifade eder(Pehlivan,2018,s. 139). Diğer bir deyişle verginin konusu servet, gelir, maddesel olgular olarak ifade edebiliriz. Örneğin bir yıllık takvim yılı içerisinde elde edilen gelir, taşıt alımı verginin konusuna girer. Mirasın intikali dolayısıyla servet intikali veraset ve intikal vergisinin konusuna girer.

Konuda hata ile mükellefiyette hata kolayca birbiri ile karıştırılabilir. Bu karmaşık durum, vergi yükümlülüğü ile vergi konusu arasındaki bağlantıyı kuran “vergiyi doğuran olaydan” kaynaklanmaktadır. “Daha açık bir anlatımla herhangi bir kişi için vergiyi doğuran olay ile ilişki kurmaması durumunda yükümlülük söz konusu olmayacağı gibi, vergi konusu olmayan bir unsur ile ilişki kurulması da vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarmaz.” (Öncel vd, 2014)

Pişmanlık hükümlerinden yaralanmak için dilekçe verilmesi ve cezanın tamamının tahsil edilmesinin istenmesi, zamanaşımı süresinin dolması veya alınması halinde vergi cezalarının konusunda hata meydana gelmektedir (Candan, 2010: 467)

1.2.1.2.4. Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata

Vergi Usul kanununun 118.maddesine göre aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla vergi hesaplanmış olması vergilendirme veya muafiyet döneminde hatayı oluşturmaktadır.

Vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş olması, vergi hatası sayılabilmesi için, bu hata nedeniyle verginin ilgili bulunduğu dönemin vergisine kıyasla fazla ya da eksik istenmesi veya alınması gerekir. Örnek verecek olursak, gelirin döneminin yanlış vergilendirilmesi birer vergilendirme hatasıdır. İlk bakışta tespit edilemeyen ve hukuki uyumsuzluk olarak değerlendirilebilen konularda hata düzeltme yoluna başvurulamamaktadır.

Vergilendirme döneminde hata türüne daha çok hesap dönemi ile takvim yılının farklı olduğu hususlarda karşılaşılmaktadır. Örnek olarak gelir vergisinde yıllık beyanname ile vergilendirilenler dışında kalanlar gösterilebilir. Ayrıca, basit usule tabi olmanın özelliklerini yıl içinde kaydeden kişilerin ertesi takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmesi gerekirken, bu değişikliğin meydana geldiği takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istenmesi vergilendirme döneminde bir hatadır.

1.2.1.3. Vergi hataları ve düzeltilmesi

Vergi Usul Kanununun 120 ve devamı maddeleri, vergi hatalarının düzeltilmesini düzenlemektedir. Vergi Usul Kanununun 120. maddesi, vergi hatalarını düzeltme yetkisini Vergi Dairesi Müdürüne veriyor. Tereddüt edilmeyecek derecede açık vergi hataları, vergi dairesi tarafından kendiliğinden düzeltilir. Mükellef tarafından yapılan düzeltme başvuruları da gerekli inceleme yapıldıktan sonra düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir. Vergi hatasının vergi dairesi tarafından düzeltilmesi için, ilk bakışta anlaşılabilir bir açıklıkta olması gerekir. Hata miktarının düzeltilmesi önemli değildir.

VUK 116. maddesinde yer alan vergi hatalarının söz konusu kanunun 119. maddesinde, hangi durumlarda ortaya çıktığı açıklanmaktadır. Ancak 119. madde sınırlı çerçevesi olmadığı için, ilgili maddede sayılanlar dışında da hataların ortaya çıkarılabilmesi mümkündür. Örnek verecek olursak; VUK 'un 118. maddesinde yer alan mükellefiyette hatada olduğu gibi, hiç vergi mükellefi olmayan bir kişiye tarhiyat

yapıldığında; mükellef olmayan bu kişinin başvurusuyla veya dilekçe başvurusuyla da hatalar ortaya çıkarılabilir.

Vergi hatalarının ortaya çıkma hallerinden VUK 119. maddede sayılan ve ilki olan “İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi” hali; vergilendirme sürecinin en başından en sonuna kadar vergi memurlarının, mükelleflerin dosyaları üzerinde çalışırken birtakım vergi hataları ile karşılaşılmasını ifade etmektedir. Her ne kadar, Türk Vergi Hukuku’nda mükellefin beyanı esasına dayanıyor olsa da söz konusu beyanı, mali idarenin inceleme yetkisi bulunmaktadır. Devletin vergi kaybına uğramaması için verginin ilk aşamasından son aşamasına kadar yani tarhından tahsiline kadarki süreçte yapılan incelemelerde rastlanılan vergi hataları vergi dairesince resen tespit edilebilmektedir.

119. maddenin 2. bendinde yer alan “Üst memurların yaptıkları incelemeler ile ortaya çıkarılması” halinde ise, alt makamdaki memurları denetleyen üst makam memurlarının incelemeleri ile ortaya çıkan vergi hataları ifade edilmektedir. 119. maddenin 3. bendinde ise vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcılarının teftişleri esnasında vergi hatalarını ortaya çıkarma hali belirtilmektedir.

119. maddenin 4. bendinde ise “vergi incelemesi sırasında” ortaya çıkan vergi hatası hali yer almaktadır. Bu durum vergi incelemesi sonucunda, vergi inceleme elemanları tarafından çeşitli vergi hatalarının tespit edilebilmesini kapsamaktadır. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için önemli olan vergi incelemesi sırasında ortaya çıkan hatalar, vergi inceleme elemanları tarafından raporlanmaktadır.

119. maddenin son bendinde ise; vergi hatalarının mükellefin müracaatıyla ortaya çıkması durumu belirtilmektedir. Yukarıda da anlatıldığı üzere vergi hataları hem mükellef hem de vergi idaresince gerçekleştirilebilmektedir. Vergi yükümlüsü her iki durumda da meydana gelen vergi hatasını fark ettiğinde, yazılı bir başvuru ile vergi dairesine hatanın düzeltilmesi için başvuru yapabilmektedir.

”Gelir idaresi başkanlığı, vergi ve mükellefiyet türü ile düzeltmeye konu tutarı ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak düzeltme yetkisinin devredilmesi ile düzeltmenin bağlı olunan vergi dairesi dışındaki vergi daireleri tarafından yapılmasına izin vermeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.’

1.2.1.3.1. Re sen düzeltme

VUK 121. Maddeye göre ‘ *idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları resen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.*’

Vergi hatalarının açık olması herhangi bir incelemeye gerek olmaksızın ilk bakışta anlaşılabilen ve lâfzî yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeyen şekilde olmayı ifade eder. Mutlak olma durumundan kastedilen, doğru olduğu ileri sürülen konunun net olmalıdır(Karakoç, 2007a). Mali idare tarafından yapılan re’sen düzeltmeler idari işlem özelliği taşır ve mükellefler bu düzeltme sonucu aleyhlerine bir durum ortaya çıkması halinde mükelleflerin dava açma hakları vardır. Mükelleflerin aleyhlerine düzeltme yapılırsa düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. Düzeltme müessesesi ile vergi yükümlüsü dava açma haklarının saklı kalması onlara ek hak sağlayan bir durum olarak önem taşıdığını söyleyebiliriz(Erol, 2021).

Mali idare re ’sen düzeltme yetkisini sadece düzeltme zamanaşımı süresi içinde kullanabilir. Düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi idaresince yapılan re’sen düzeltmenin mükellef açısından iki farklı sonucu olabilir. Bunlardan biri yapılan düzeltmenin mükellefin aleyhine olmasıdır. Bu durumda mükellef kendisine durumun tebliğinden itibaren otuz gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır. İkinci bir durum ise yapılan düzeltmenin mükellef lehine olmasıdır. Yine bu durumda da mükellefin alacaklı olması durumunda fazla ödemiş olduğu kısmı iade almak için düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren bir yıl içinde ilgili saymanlığa başvurması gerekmektedir. Bu süre içinde başvurmaması halinde alacak hakkının sakıt olacağı VUK 120’inci maddesinde ele alınmıştır(VUK 120. md.).

1.2.1.3.2. Talep üzerine düzeltme

Vergi yükümlüsü, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden bir dilekçe ile talep ederler. Düzeltme talep dilekçeleri elden vergi dairesine interaktif vergi dairesinden genel amaçlı dilekçe de verilebilir, elden dilekçe de verebileceği gibi posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir. Düzeltme talebi içeren dilekçeler, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 1 yıl içinde verilmelidir(VUK 123.md.).

Düzeltilme işlemi, düzeltilme talebi yerinde görüldüğü takdirde düzeltilme makamı olan vergi dairesi müdürünün uygun görmesi halinde yapılır, uygun görülmeyen hallerde ise durum mükellefe yazı ile bildirilir(VUK 123.md.).

Düzeltilme talebi ile başvuruyla ilgili bulunan vergi dairesi kendi görüşünü ekleyerek, bu talebi düzeltilme makamına iletmektedir. Düzeltilme makamına ulaştırılan hatanın düzeltilmesine ilişkin talep, uygun görüldüğü takdirde, bu durum düzeltmeyi talep eden mükellefe yazı ile bildirilmektedir.

1.2.1.3.3. Zamaşıımı

Düzeltilme talebinin başvuru süresi VUK 114. maddeye göre 5 yıllık zamaşıımına tabi olmakla birlikte, düzeltilme zamaşıımı süresi;

-Zamaşıımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,

-İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

-İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı, tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz. 5 yıllık düzeltilme başvuru süresi yukarıdaki hallerde 1 yıl daha uzamaktadır.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde mükelleflerin nitelikli durumlar dışında vergi dairesine bizzat başvuruda bulunması gereklidir(VUK 122.md.). Mükellef dava açma süresi içinde düzeltilme talebinde bulunabileceği gibi düzeltilme zamaşıımı süresinde olmak şartıyla dava açma süresi geçtikten sonra da vergi hatalarının düzeltilmesi talebinde bulunabilir(VUK 126. Md.).

Vergi hatalarının düzeltilmesi, VUK 'un 126. maddesinde aynı kanunun 114. maddesine göre, hataya konu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıllık zamaşıımı süresi içerisinde istenebilmektedir.

Düzenlemeye göre vergi hatalarının düzeltilmesi konusundaki zamaşıımı süresinin başlangıcı hata yapılan vergiyle ilgili vergiyi doğuran olaya bağlanmaktadır (Bilici, 2017).

VUK 'un 126. maddesinde bazı özel durumlarda ek süre verilmektedir. Bu durumda zamaşıımı süresi 6 yıla kadar uzayabilmektedir. Yukarıdaki düzenlemeler

uyarınca vergi hataları için vergi alacağıının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlamak üzere beş yıllık zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunulabilecektir. Düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme talep dilekçesi verilmesi halinde zamanaşımı süresini keser.

Zamanaşımı süresinden sonra ortaya çıkan vergi hatalarına, gerek vergi dairesi tarafından re 'sen gerekse mükellefin talebi üzerine düzeltmeye ilişkin hükümlerin uygulanması söz konusu olmayacaktır.

1.2.2. Pişmanlık ve ıslah

Pişmanlık ve ıslah kurumu Vergi Usul Kanunu ile vergilendirme açısından önemli noktalar barındıran vergi uyuşmazlığı barışçıl çözüm yollarından biridir. Türk Vergi sistemi için önemli ölçüde uyuşmazlıkları gidermede etkin bir rolü bulunmaktadır. Beyana dayanan vergiler için uygulamada yer bulur.

1.2.2.1. Pişmanlık ve ıslah tanımı

Pişmanlık kelimesi Arapça kökenli olup pişman olma durumu, nedamet anlamına gelmektedir.

Pişmanlık ve ıslah makamı, öncelikle bir mali amaca yani vergiden elde edilecek gelirin arttırılması, devlet hazinesine girecek vergi geliri amacına hizmet ettiği savunulmaktadır. Başka bir ifadeyle, bu kurum, devletin mümkün olduğu kadar vergi tahsilatlarını arttırma çabasının ortaya çıkardığı bir kurumdur. Vergi gelirlerinin artması bu kurumun amacıdır.

1.2.2.2. Pişmanlık ve ıslah kapsamı

İçerisinde ceza hükümlerini içeren Dördüncü Kitap'ta, vergi cezasının kesilmesi, ödenmesi ve kalkmasına ilişkin Üçüncü Kısım'da yer almaktadır. Kanun koyucu, bu kısmın ilk bölümünde ceza kesme usulüne ilişkin hükümleri getirdikten sonra ikinci bölümde "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" başlığı altında pişmanlık ve ıslah kurumunu düzenlemektedir:

Pişmanlık ve ıslah kurumunu VUK 371. Madde ile düzenlenmiştir.

"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı

hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında kanunda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.”

Diğer bir deyişle Pişmanlık ve ıslah makamı vergi ziyayı cezasını ortadan kaldırır.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı öncelikli olarak yargı kararlarında mali amacı üzerine oldukça fazla durulmaktadır. Bu görüşlerde, cezadan muafiyet için kaçırılmak istenen verginin ödenmesini şart koşan bu kurumun daha fazla vergi geliri elde etme amacına hizmet ettiği özellikle vurgulanmaktadır. Devlete yüklenen sosyal ve ekonomik ödevlerin sayıca fazlaşması karşısında yeni vergi kaynaklarının ortaya çıkarılması ihtiyacı da artmaktadır. Bu nedenle pişmanlık ve ıslahın sağlayacağı ilave gelirlerin hatırına bundan yararlanacak vergi suçlularının kayırılmasına katlanılabilir sonucu çıkabilir. Pişmanlık ve ıslah makamının tek amacı vergi gelirlerinin artırılması değil ayrıca yapılmayan vergi beyanların yapılması, verilen vergi beyannamelerinin düzeltilmesi veya eksiklerinin tamamlanmasının da talep edilmesinden hareketle açıkça ceza hukukunu ilgilendiren bir durumun söz konusu olduğu savunulabilir.

Yanlış vergi beyanını düzelten mükellef, aynı zamanda işlemiş olduğu hukuka aykırı fiilini de düzeltmiş olur. Pişmanlık ve ıslah hükmünü anlamlı kılan husus vergi gelirinin artırılması değil ceza konusundaki muafiyettir. Mükellefi bu kurumdan yararlanmak ve vergi beyanlarını düzeltmek için harekete geçiren etken, cezadan muafiyettir.

1.2.2.3. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilme koşulları

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak için bazı şartları sağlamak gereklidir Vergi Usul Kanununa göre bunları aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;

- Vergi Yükümlüsü durumu haber verdiği tarihten önce bir kişi tarafından bir resmi kuruma dilekçe yoluyla ya da kendi beyanı ile belgelemek şartıyla, haber verilen konu ile ilgili, şikayette bulunmamış olması gerekir.

- Bilgilendirme dilekçesinin yetkili çalışanlar vasıtasıyla vergi yükümlüsü yönünde bilgilendirme durumunun ilgili olunan vergi çeşidiyle ilişkin bir vergi incelemesine veya ilgili vergi takdir komisyonuna sevk edildiği tarihten önce verilmiş ve resmi kayıtlara işlenmesi gerekir.

- Vergi yükümlüsünün beyan etmediği vergi beyannamelerinin mali idareye bilgilendirme yaptıktan sonra 15 gün içerisinde beyan etmesi gerekir.

- Vergi beyanlarını eksik ya da doğru olmadığı bilgisini mali idareye bildiren mükellefin 15 gün içinde eksiklerin tamamlanması ya da düzeltmenin yapılması gerekir.

- Ödeme süresi geçen ve mükellef tarafından haber verilen vergilerin AATUHK 'nun 51. maddesine istinaden geciken her ay kesri için uygulanacak gecikme zammı alınmaktadır. Mali idarenin bilgilendirilmesinden sonraki on beş gün içerisinde ödenmesi icap eder.

Pişmanlık ve ıslaha ilişkin yargılar emlak vergisi için uygulama dışı bırakılmıştır.

Pişmanlık ve ıslah talepli beyannameler vergi dairesine üç şekilde verilir. Bunlar elektronik olarak, elden veya posta yoluyla verilir. Beyandan sonra vergi dairesinin düzenlemiş olduğu tahakkuk fişinde belirtilen ödenecek verginin 15 gün içinde ödenmesi gerekir. Eğer 15 günlük süre zarfında ödenmez ise pişmanlık ve ıslah hükümleri ihlal edilmiş olur.

Yine Vergi Usul Kanununun 359.maddesinin ikinci paragrafında; “371. Maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenlere bu madde hükmü uygulanmaz” denilerek, pişmanlık hükümlerinin kaçakçılık suçlarını da kapsayacağı anlaşılmaktadır. Buna göre pişmanlık hükümlerinden yararlanma hakkını sağlayanlara kaçakçılık suçunun gerektirdiği hapis cezası uygulanmayacaktır. (Pehlivan, 2018)

1.2.3. Uzlaşma

Hükümetler, yeni tüzükler, kararlar ve yönetmelikler yoluyla mevcut yasaları düzenli olarak değiştirmektedir. Hukukun hiçbir alanı değişim olasılığından muaf değildir ve hukuk sistemindeki hiçbir katılımcı, bugün yürürlükte olan her kuralın gelecekte de aynı şekilde kalacağını bekleyemez. Buna karşı hukukçular, hukuk kurallarının değişikliğine nasıl yaklaşması gerektiğini uygun bir şekilde sormaktadır. Bu soru kendisini özel bir güçle ortaya koymaktadır bu nedenledir ki yasal geçişlerin ürettiği inatçı bir gerçektir kazananlar ve kaybedenler. Yasal değişim genellikle özel aktörlerin kendi çıkarları için değişimin peşinde koşmasıyla ortaya çıkar; ancak,

işlerini önceki kurallara göre düzenleyen diğer aktörler kendilerini daha kötü durumda bulabilirler.

Hukuk kurallarının varlığına rağmen birbirleriyle ilişkili olan taraflar arasında anlaşmazlıklar meydana gelmektedir. Burada bir anlaşmazlığın tarafları tahmini sonuçları doğrudan birbirleriyle tartışır. Taraflar teklif ve taleplerini paylaşır, tartışır ve bir çözüme ulaşılan veya bir çıkmaz ilan edilene kadar tartışmaya devam eder. Genel anlamda müzakere sadece anlaşmazlıklarda değil, pazarlıklarda da uygulanabilir. Hepimiz günlük hayatımızda müzakere ederiz. Müzakere, başkalarından istediğinizi elde etmenin temel bir yoludur.

Genellikle aynı anda birden fazla vergi tasarısını değerlendiren vergi yazım komitelerinin, bu tasarılar üzerinde zor ve zaman alan çalışmalar yaparlar. Her hangi bir vergi mevzuatını tek seferlik bir olay olarak görmezler. Aksine, bilirler ki her meclis oturumu çok sayıda vergi tasarısı getirir ve her vergi yasa tasarısı, bir kazananın bir kaybedene dönüşmesi için yeni fırsatlar sunar ve kaybeden kazanan olur ve gelecekteki etkileşimlerinin sonuçlarını daima göz önünde bulundururlar. Dolayısıyla, uzlaşma normu vergi yasama sürecinde yasama davranışına ilişkin genel teorik öngörülerle tutarlı görünmektedir. Vergi mevzuatında uzlaşma arayışına sağlamlık getirmesi beklenir.

Spesifik olarak, uzlaşma anlaşmanın önemli bir bileşen olarak tanımlanmaktadır. Vergi yasama sürecine geçişin sağlanıp, uzlaşma geçici olarak rahatlama olduğunu savunur. Devletin uzlaşma politikası ile vergi gelirlerini parasal olarak azaltma politikası parasal kayıplarını engelleyerek bu mekanizmayı kullanır. Bu durum, esaslı vergi politikasını fiilen statükoya doğru kaydırabilir.

Uzlaşma, Vergi Usul Kanunu 'nda belirtilen sınırlı durumlarda idare ile mükellefin, vergi ve cezanın tahakkuk edecek miktarları konusunda anlaşmaları anlamına da gelmektedir. Mükellef ile mali idare arasında oluşan uyuşmazlıkların yargıya başvurmadan önce taraflarca görüşülüp sorunların giderilmesidir(VUK Ek1-10.md.). Öz olarak verginin ya da cezanın tutarı konusunda, taraflar arasında uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın çözümlenmesidir.

Uzlaşmanın konusu, ikmalen, re 'sen, idarece yapılan tarh olunan verginin ve bu vergilere ilişkin cezalarıdır. Buna ek olarak vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin vergi

ziyayı ve cezalarıyla ilişkili vergiler ve cezaları ile ilgili uzlaşma müessesesine başvurulamaz (Pehlivan, 2018 s.132).

Uzlaşma, vergi hukukunda vergi idaresi ile mükellef arasındaki somut bir ilişkiden doğan anlaşmazlığın barışçıl olarak idarî aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik barışçıl bir çözüm yoludur.

Uzlaşma, 1961 tarihli ve 213 sayılı VUK 'un bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkındaki 1963 tarihli 205 sayılı kanunla getirilen Ek 1-10'uncu maddelerde düzenlenmiştir. Bu yasayla uzlaşma kurumunun esasları tespit edilmiş ve yargı yerlerinin gereksiz olarak iş yükü oluşturmamak, vergi alacağını en kısa sürede tahsili ve verginin tahsil maliyetlerini azaltmak için oluşturulmuş çift taraflı bir müessesedir.

Ayrıca uzlaşmanın yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarını azaltmakta ve yargı organlarının iş yükünü azaltıcı etkide bulunduğunu söyleyebiliriz.

Uzlaşma için başvuru yapılacak olan vergi veya vergi cezalarında tutar her yıl güncellenmektedir. Vergi Usul Kanununda uzlaşma ile ilgili başvuru tutar TL olarak sınırlandırma da getirilmiştir. 2023 yılı uzlaşma müessesine başvuru alt sınırı 15.000 TL 'dir.

Vergi ziyasına neden olan kaçakçılık suçları için uzlaşma talebinin yolu kapanmıştır.

Uzlaşma komisyonları vergi daireleri nezdinde oluşturulur. Esasları ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu düzenlemeleri yönetmeliklerle düzenler, yine il özel idareleri ve belediyelere ilişkin yönetmelik ise İç İşleri Bakanlığı tarafından belirlenir (VUK Ek md. I-II).

Vergi dairelerinde uzlaşma komisyonları, vergi dairesi müdürü, müdür yardımcısı, gelir uzmanı ve bir de gelir şefinden oluşmaktadır (Pehlivan, 2018 s.132).

Uzlaşma talebi, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde yapılması gerekir(VUK Ek md. I-II).

1.2.3.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma demek mükellefin hakkında vergi incelemesinin bulunması gerekir. Vergi Usul Kanunu' nun 11 no 'lu ek maddesinde tarhiyat öncesi

uzlaşma kavramını izah eder. Uzlaşma yönetmeliğinin 5-7. Maddelerinde uzlaşma komisyonunun kimlerden oluşacağı belirtilmiştir.

Uzlaşma Yönetmeliğinin 6'ncı maddesi vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemeleri üzerine uzlaşmaya başvurulması durumunda komisyonların nasıl oluştuğunu düzenlemektedir. Bu maddeye göre, "*Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşur*". "*Vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde Uzlaşma Komisyonu, ekip başkanının başkanlığında, başkan dâhil üç vergi müfettişinden; komisyonun üç vergi müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki Vergi Müfettişi ve ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) oluşur*"(UY 6.md.)

Uzlaşma, hakkında vergi incelemesi yapılan vergi yükümlüsünün, vergi incelemesinin yapılmaya başlandığı andan başlayarak, inceleme sona erdikten sonra vergi inceleme tutanağı hazırlanana kadar olan süre zarfında uzlaşma talep edebilir (EROL, 2021 s.181). Uzlaşma esnasında vergi ya da ceza üzerinden yapılacak indirim açısından da bir sınırlama getirilmemiştir. Böyle bir sınırlama getirilmesi uzlaşma kurumunun mahiyetine de aykırı olacaktır. Nitekim tarhiyatta bir problem olmadığını düşünen komisyonun bu durumlarda az bir indirim yapması veya hiç indirim yapmaması söz konusu olabileceken, tarhiyatın açık bir biçimde kanuna aykırı olduğu durumlarda vergi ya da ceza tutarını büyük oranda indirebileceği gibi bunları sıfırlayabilmesi de mümkün olmalıdır.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan vergi incelemesine istinaden kesilecek olan vergi zıyaı cezasının tarhiyat öncesi uzlaşma için kaçakçılık suçu kapsamında olmaması gerekir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulup, uzlaşman sağlanarak birlikte, uzlaşılan tutar üzerinden vergi tarh ve tahakkuk eder. Tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidilmemiş olması durumunda vergi idaresi tarafından yapılacak tarhiyatın türü re'sen veya ikmalen tarhiyat olacaktır ve mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilecekti. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanağı ise, tahakkuk fişi yerine geçmekte; tarh ve tahakkuk aşamaları birlikte bulunmakta; ancak, tahakkuk fişi

sadece mevcut durumu tespit etmeye yönelik olarak düzenlenmektedir (TÖUY. m. 19).

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma için başvuru şartları ile ilgili bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır bunun en önemli çıkarımı uzlaşmanın hukuka aykırılık teşkil etmediğidir. Mali idare tarhiyat öncesi uzlaşmanın kabul edilmemesi sonucunu doğuracak bir gerekçeye bağlı değildir. Tam bir serbesti durumu hakimdir(Arslan, 2006 s.284-293).

İncelemeye başlanmadan tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek mümkün olmamakla birlikte, incelemenin tamamlanması durumunda da artık tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek mümkün değildir. Bu durumda tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilmek için bir vergi incelemesinin olması gerektiğini daha önceden dile getirmiştik.

Vergi incelemesinden Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesine ilişkin hükümleri çerçevesinde yapılan incelemeler anlaşılmaktadır. Vergi incelemesine ise, Vergi Usul Kanunu'na ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ihbar mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler için geçerli olmaktadır (VUK. md.137).

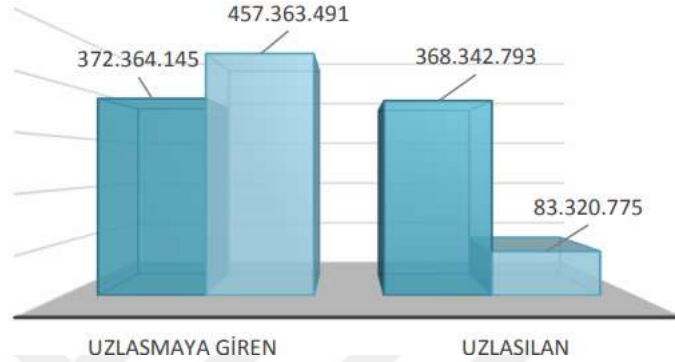
Yapılacak düzenlemeyle Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun kararına kadar bu anlamda da Rapor Değerlendirme Komisyonları Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15'inci ve 16'ncı maddeleri çerçevesinde vergi inceleme raporlarının Komisyon karar tutanağı ile vergi dairesine gönderilmek üzere ilgili birime iletilene kadar tarhiyat öncesi uzlaşma istenmesi ile mümkün olmalıdır.

Mükellefin bilgisi dışında bir vergi incelemesi yapılması durumunda ise, incelemeyi yapan mükellefi vergi idaresi uzlaşmaya davet edebilir (TÖUY. md. 11/1). Uzlaşmaya davet edilen mükellefin, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilmektedir (TÖUY. md. 9/2).

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın düzenlemiş olduğu 2021 yılı Vergi Denetim Raporuna ilişkin tutanak türlerine göre tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU) sonuçları aşağıdaki tablo ve grafikte gösterilmiştir.

Tutanak Türü	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Temin Edilemedi	669.866.953	0	790.944.765	0
Kısmi Uzlaşıldı	667.116	251.548	667.116	50.305
Uzlaşıldı	371.697.030	368.091.245	456.696.376	83.270.470

Tablo 2: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları 2021 yılı



Şekil 1: TÖÜ 'ye Konu Olan ve Uzlaşılan Toplam Vergi/Ceza Tutarları

“Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu 372.364.145 TL’lik kısmi uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 368.342.793 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖÜ ’ya konu olan 457.363.491 TL’lik kısmi uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 83.320.775 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.”

1.2.3.2. Tarhiyat sonrası uzlaşma

Daha önce de belirtildiği gibi uzlaşma kurumu ilk kez 205 sayılı Kanunun 22 inci maddesi ile 1963 yılından itibaren uygulanmak üzere Türk vergi hukukuna girmiştir ve VUK’ nun 376. maddesinden sonra getirilen Ek 1-10 uncu maddeleri ile uygulanmaktadır (Kızılot Ş-Z, 2008, s. 222).

Mali idare tarafından yapılan ikmalen, re’sen, idarece yapılan vergi, resim ve harçlar ve buna ek olarak vergi ceza tarhiyatlarında tarhiyat sonrası uzlaşma yapma hakkı bulunur(Erol, 2021, s.185)

Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun yasal olarak adı sadece uzlaşmadır. Bu vergi uyuşmazlığı idari barışçıl çözüm yöntemine tarhiyat sonrası uzlaşma adının verilmesinin nedeni 3239 sayılı Kanun ile tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin

getirilmiş olması ve verginin tarh edilmesi ya da vergi cezasının kesilmesinden sonra, kesilen verginin ya da vergi cezasının tahakkuk ettirilecek miktarı ile ilgili olarak işlerlik kazanan uzlaşma kurumunu ikinci uzlaşma kurumundan ayırt edilebilmesidir(Candan, 2006 s.265).

Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun işlerlik kazanabilmesi için, tarh edilmiş bir verginin ya da kesilmiş bir cezanın olması gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunda amaç, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında doğmuş vergi uyuşmazlığının pazarlık usulüyle giderilmesidir(Candan, 2006 s.268-69).

Uzlaşmanın konusu, tarh edilmiş vergi ve kesilmiş cezanın tahakkuk edecek miktarıdır. Burada vergiden kast edilen Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi resim ve harçlardır. Bir verginin uzlaşma kurumunun kapsamına girebilmesi için söz konusu verginin türü, miktarı ve tarh yöntemi açılarından kanunun verdiği yetkiye dayanılarak idare tarafından yönetmelikle belirlenene uygun olması gerekmektedir(Candan, 2006 s. 265) .

Uzlaşma talebi mükellef tarafından vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerekir (TSUY. m. 9). Bu süre zarfında mükellef uzlaşma talebinde bulunmazsa daha sonra uzlaşma talebinde bulunma hakkını kaybeder. Dava açma süresi ile uzlaşma talep etme süresinin aynıdır. Dava açma süresini durduran veya kesen hallerde uzlaşmaya başvuru süresi kural olarak etkilenmemektedir (Candan,2006 s. 313). Mücbir sebep durumunun ise, uzlaşmaya başvuru süresini etkileyip etkilemeyeceği tartışılabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek nitelikte olması durumunda uygulanabileceğinden ve uzlaşmaya başvuru süresi de vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin olmadığından mücbir sebebin uzlaşmaya başvuru süresini durdurmayaacağı kabul edilmektedir(Candan,2006 s. 313).

Mücbir sebep denilince önceden öngörülemeyen ve karşı konulamayan bir durumun varlığı söz konusudur. Dava açma süresine etki eden bir durumdur ve yine uzlaşma talep başvurusu için de mücbir sebep halleri değerlendirilerek hak düşürücü sürede dikkate alınan bir etmendir.(VUK Ek madde I). Ek olarak vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük süre içerisinde mücbir bir sebebin varlığı kişinin o anda dava açabilmesini nasıl etkilemekteyse

uzlaşmaya başvurusunu da etkilemektedir. Uzlaşma günü tayin edilip, uzlaşma görüşmelerinin mücbir sebeple yapılamaması durumunda ise, tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi, uzlaşma toplantısının gününün yeniden belirlenebilmesi gerekmektedir (Karakoç,2007a s.276-277).

Nitekim Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11'inci maddesinde de *“Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağıının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.”* denmektedir. Toplantının yapılamaması mükelleften kaynaklı bir mücbir sebebin varlığına dayanması durumunda da yeniden uzlaşma günü belirlenmelidir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın yapılabilmesi VUK 'nun Ek 1 inci maddesinde, vergi ziyanının mükelleflerin hatalı davranışlarından, belli konulardaki değerlendirme farklılıklarından ve mükelleflerin iradesi dışında gelişen yanlışlıklardan kaynaklanması şartına bağlıdır. Kasıtlı işlenen eylemlerden kaynaklanan vergi ziyayı uzlaşma kapsamında değildir. Kasıtlı eylemin varlığına açık olarak karine teşkil eden kaçakçılık fiilleri de uzlaşma kapsamında değildir(VUK Ek md.I).

Uzlaşmanın tarhiyat öncesi ve sonrası olarak kurallarını yönetmeliklerdeki uygulama hükümleri yukarıda ifade edilen şekliyledir. Vergi uyuşmazlıklarının önemli barışçıl yöntemlerinden bir tanesidir.

Uzlaşma kurumu sayesinde vergi uyuşmazlıkları yargıya intikal etmeden ilk aşamada çözülmeye çalışılmaktadır. Bu özelliği ile de mükellef ve idare arasında karşılıklı anlayış gerçekleşmekte, vergi tahsilatı hızlanmakta ve kamu alacağının hazineye girişi kolaylaşmaktadır(Adil Nas,2008, s.188-189). Yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıkları dolayısıyla gerek mükellef gerekse idare yıpranmaktadır. Bu bakımdan vergi alacağı uzlaşma yolu kullanılarak idare ve mükellef tarafından belirlenmekte ve en az maliyetle yapılmaktadır. Bu sayede mükellefin vergiye gönüllü uyumu artmaktadır. Ayrıca uzlaşma kurumu sayesinde yargının iş yükü de azalmaktadır(Yılmaz, Ankara, 2009, s. 345).

Eşitlik İlkesi, 1982 Anayasası'nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır”* denilmek suretiyle, vergilemede eşitlik ilkesinin önemi vurgulanmıştır. Yani, yükümlülerin vergi borçlarının tespitinde sahip oldukları ödeme güçlerinin dikkate alınması şeklinde ifade edilir(Buyrukoğlu, Buzkıran, s.2084).

Belirtilen faydaların yanı sıra uzlaşma kurumuna yöneltilen eleştiriler de bulunmaktadır. Aynı şartlara sahip olan iki mükelleften vergi ödevini zamanında yerine getirmeyen mükellef uzlaşma yoluna gidip daha az vergi öderken, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellef diğer mükellefe göre zararlı çıkmış olacaktır. Bu nedenle uzlaşmaya giden vergi mükellefi ödevlerini zamanında yerine getirmediği hâlde idare ile pazarlık edebilecek ve dürüst mükellefe göre daha kârlı çıkacaktır.

Bu durumla birlikte vergide anayasal eşitlik ilkesi zarar görecektir. Ayrıca iki mükellefin uzlaşma yoluna başvurup birisinin uzlaşmaması halinde vergi yükü önünde eşitlik ilkesi zedelenecek, rekabet eşitliği bozulacak vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmemesine özendirilecek ve vergi ödevinin kutsallığı bozulacaktır. Bu durumda da kamu büyük oranda zarar görecektir(Yılmaz, 2009, s. 343-348)

1.2.4. Cezalarda indirim

Cezalarda indirim makamı ile adına vergi cezası düzenlenen vergi yükümlüsünün veya sorumlusunun bazı şartları yerine getirmesi durumunda cezanın bir orandaki kısmının ortadan kalkma durumu oluşabilir. Bu nedenle cezalarda indirimde kanunla belirlenmiş koşulların yerine getirilmesi durumunda, yapılacak indirim miktarı da kanunla belirlenmiştir. Diğer bir deyişle cezalarda indirim müessesesi, tüm yararlanma ve indirim koşulları yasayla düzenlenmiş bir kurumudur. Bu müesseseden, mükelleflerin yasal şartları yerine getirerek başvurması durumunda yararlanmaması için hiçbir neden bulunmamaktadır (Karakoç, 2017a: s.59).

Cezalarda yapılan indirimin esas amacı mali idarenin alacağını, paranın satın alma değerinin azalması durumuna maruz kalmadan tahsil etmesini, mükellefin ise ödeyeceği ceza külfetinden bir an önce kurtulmasını kolaylaştırmayı sağlamaktır (Erol, 2021 s.151).

1.2.4.1. Cezalarda indirimin kapsamı

Vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusunun, mali idare ile arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların çözüm sürecinde iyileştirici olan unsurlardan bir tanesi de cezalarda indirim kurumudur(Yüce, 2019 s.92). Sözcük anlamından da tahmin edileceği üzere vergi cezalarında uygulanan ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklarda, mükellefe yararlanması için ve vergi ceza tahsilatlarının hızlandırılması söz konusudur.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tüm resim, harç ve cezalarda uygulanır. Bunlar genel usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezalarında uygulanan bir müessesedir.

Verginin türü bakımından, cezalarda indirim kurumunda herhangi bir sınırlamaya gidilmemiştir. Vergi Usul Kanun'un kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak idarece kesilen cezalarda indirim yoluna gidilebilmektedir. Fakat, Gümrük İdareleri tarafından tahsil edilen vergiler VUK'a tabi olmadığından bu vergilere ilişkin olarak kesilen cezalar, cezalarda indirim müessesesinin kapsamı dışındadır. Buna göre, Emlak Vergisi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV, ÖTV, Veraset ve İntikal Vergisi, MMDV, BSMV gibi vergiler, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilen cezalar ile Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenen ve belediyeler tarafından tahsil edilen vergi, resim ve harçlara ilişkin kesilen cezalar cezada indirimin konusu olabilmektedir (Karakoç, 2015).

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak için kural olarak uzlaşmaya gidilmemiş olma şartı gereklidir. Bu nedenle vergi yükümlüsü veya vergi sorumluları cezalarda indirim veya uzlaşma kurumlarından yalnızca birinden faydalanma hakkına sahiptirler. Fakat bazı zamanlarda mükellef veya sorumlu uzlaşma girmeden önce uzlaşmadan vazgeçip cezalarda indirimden faydalanmak isteyebilmektedir. Bu durumda mükellef veya sorumlunun şartları sağlaması halinde cezalarda indirim müessesesinden yararlandırılması gerekmektedir. Vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarhiyata karşı ceza indirimi talep etmişse aynı tarhiyat için uzlaşma talebinde bulunamazlar (Yüce, 2019 s.93).

Cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilmek için bazı şartlar gereklidir. Bunlar; vergi mükellefine veya sorumlusuna tebliğ edilen ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine başvurulması, indirim konusu yapılan vergi aslı ve cezasının dava konusu yapılmaması ve vergi aslı ile ceza indiriminden sonra kalan ceza tutarının ödenmesidir (Biniş, 2012: 82-83).

Vergi yükümlüsü veya vergi sorumluları için kesilen vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziyayı cezasında kanunda belirtilen belli oranlarda indirim yapılmak suretiyle kalan tutarın ödenmesine imkan sağlayan bir kolaylıktır. Ayrıca İkmalen, idarece veya re'sen tarh edilen vergi veya vergi farkını vergi dairesine tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde başvurup ilgili verginin

zamanında ya da 6183 sayılı kanunda belirtilen teminatlardan herhangi birini göstererek üç ay içerisinde mükellef ödeme yapacağı taahhüdünü bildirirse kendisine ait olan vergi cezasının yarısını öder(VUK 376.madde). Eğer uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda vergi, vergi farkını, vergi cezasının % 75 'i, uzlaşılan cezanın % 25 'i kadar indirilir(VUK 376. madde).

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341. maddesine göre vergi zıyaı; mükellefin ya da vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir (VUK 341.md)

Birinci Derece Usulsüzlük cezaları Vergi Usul kanununda sayıldığı şekli ile; kanunda sayılan defterlerin birinin tutulmamış olması, vergi beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması, kanunda sayıldığı şekilde uygunluk taşıyacak şekilde tutulmamış olması, defter ve bilgelerin ve bunlarla ilişkili belgelerin açık anlaşılır olmaması yani karışık olması, işe başlama bildirimini yapılamaması, kanunen tutulması gerekli defterlerinin kapanış tasdikinin yapılmaması, diğer ücretler üzerinden alınan gelir vergisinde tarh zamanaşımı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemesi, veraset ve intikal vergisinin süresinde verilmemiş olması şeklinde sayılmıştır(VUK 342.md).

Vergi Usul Kanunu'nda sayılan ikinci derece usulsüzlük cezaları ekim sayım beyanlarının kanunda gösterilen sürelerde ve gerekli bilgiler ile doğru olarak yapılmaması; veraset ve intikal vergisi beyanlarının sürenin sonundan başlayarak on beş gün içerisinde verilmesidir. Buna ek olarak vergi kanunlarında bildirilen sürelerde bildirimlerin yapılmaması, vergi karnesinin kanunda belirtilen süreden başlayarak on beş gün içerisinde alınmaması; tasdik zorunluluğu olan resmi defterlerin kanunda belirtilen süreden sonraki bir ay içerisinde ibraz edilmemesidir. Ve son olarak vergi beyanlarını kanunda belirtilen şekillere uyulmaması, hesap ve işlemlerin doğruluğunu kanıtlamak için ibraz edilmemesi durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir(VUK 352.md).

1.2.4.2. Cezalarda indirim sonuçları

Cezalarda indirime başvurmak için vergi ceza ihbarnamesi mükellefe tebliğ edildikten 30 gün sonra, ilgili vergi dairesine başvurularak indirim konusu yapılan vergi cezasının veya vergi aslının indirim sonrası düşen kısımları hariç olarak

ödenmelidir. Cezalarda indirimden yararlanmak için yargı yoluna başvurmamış olmak gerekir(Biniş, 2012: s. 82-83).

Cezalarda indirim ile devlet alacağını en kısa sürede tahsil etme olanağı ile alacağının belli bir kısmına indirim uygulayarak yakalamak istemektedir. Paranın değer kaybetme riskine karşı alacağını koruma yoluna gitmektedir.

1.2.5. İzaha davet

İzaha davet kurumu mükellefleri vergi uyumuna teşvik etme yolunda ilerleme çabasında ivme kazandırmaktadır. Bu müessese vergi uyumsuzluklarında barışçıl çözüm yollarından mükellefe yaklaşım olarak en ılımlı olan yöntemdir. Önce mali idare, mükelleften açıklama yapılması ister konu hakkındaki izahını yeterli bulursa vergi incelemesini başlatmaz(VUK 370.md).

1.2.5.1. İzaha davet kavramı

İzaha davet, verginin ziyana uğradığına delil oluşturabilecek göstergeler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılan ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama edilmesidir. İzaha davet makamı, mali idarenin yaptığı incelemeler sonucunda vergi ziyayının oluşturmadığı tespit edilen mükelleflerin, inceleme konusuyla ilgili takdir komisyonuna sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyana sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli koşullar dahil edildiğinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır yaptırımlardan korumaktadır (Erol, 2021 s.216).

Yeni vergi düzenlemesi ile vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında gönüllü uyum süreci yaratılmak istenmiştir.

“Vergi Usul Kanunu ‘nun 370. Maddesi 7194 sayılı Kanununun 25 inci maddesi ile yeniden yapılandırılmıştır. Bu maddeye göre izaha davet kurumu değişen haliyle hükümleri aşağıdaki gibidir:

Mükellef hakkında daha önceden Vergi incelemesi yapılmamış ve her hangi bir komisyona sevk edilmemiş ya da vergi ziyayına neden olmamış, hakkında ihbar bulunmaması durumunda izaha davet edilebilir. İzaha davet edilen mükellef davet ile aynı konu ile ilgili pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının mükellefe bildirilmesinden bir ay içerisinde izahta bulunan mükellefe değerlendirme sonucu bildirilir.

İzahat yapıldıktan sonra mükellef tarafından vergi ziyayı oluşmadığının mali idare tarafından tespit edilmesi sonucunda mükellef takdir komisyonuna sevk edilmez ya da vergi incelemesinde bulunulmaz.

Mükellefin yaptığı izahat yeterli değilse yani idare tarafından yeterli olarak takdir edilmemişse mükellefe yazı ile tebliğ yapılır. Mükellef; verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, vergi beyanları eğer eksik veya yanlışsa, tamamlanması ya da düzeltilmesi gerekiyorsa düzeltilir. Ödenmemiş vergiler için ve bu vergilerin ödenmediği her ay kesri için gecikme zammı oranında bir ceza kesilir. Ek olarak vergi ziyayı cezası aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Belirtilen durumlar vergi incelemesini engellemez idare gerek duyarsa vergi incelemesi yapar.

Mali idare yapacağı ön inceleme ile mükellefin vergi kaçakçılık suçu işlediğine kanaat getirirse izaha davet etmez. Mükellef yanıtıcı belge kullanmış veya düzenlemiş ise yanıtıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir.

Mükellefe yapılan tespite ilişkin yazı tebliğ edildikten otuz gün içerisinde; verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya hatalı vergi beyannamesinin tamamlanması/ düzeltilmesi ve ödenmeyen vergilerin, geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranında aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkroda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

“Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha davetin ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek makamı kendisi belirlemeye yetkilidir. Ek olarak yapılacak ön tespit ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir şeklinde

değiştirilmiştir.”(https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34738&mevzuatTur=Teblig&mevzuatTertip=5, 2023)

1.2.5.2. İzaha davet amacı ve kapsamı

İzaha davet kurumunun amacı mükellefin vergilendirme ödevlerini yerine getirmesi, mükellefi ön tespit ile mali idarenin vergi ziyana uğratılmış mı, bir usulsüzlük yapıp yapmadığını değerlendirme çabasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 370. Maddesinden hareketle eğer vergi ziyana neden olacak işlemlerde bulunmuş, mükellefin yaptığı izah yeterli bulunmamışsa vergi incelemesi başlatılır.

Ön tespitin koşulları kanunda açıkça belirtilmiştir. Mükellefe vergi incelemesinin başlatılmamış olması gerekmektedir. Yine aynı kanunda belirtilen başka bir husus ise mükellef hakkında bir ihbarda bulunulmamış olması ve mükellefin mali idare tarafından takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekir.

Mükellefin hakkında yapılan ön tespit ile izaha davet yazısı tebliğ edilir. Bu tebliğ edilen yazıya otuz gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunulur. Eğer mükellef izahta bulunmaz ise komisyon tarafından vergi ziyana uğramış olunan tutarın beyan edilmesi gerektiğine karar verilir (Erol, 2021s.196).

1.2.6. Kanun yolundan vazgeçme

Kanun yolundan vazgeçme, vergi uyuşmazlıklarını yargı yoluna intikal etmemesi ve yine yargının yükünü azaltma açısından önemli bir müessesedir. Bu müessese, 7194 Sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonucunda İYUK 379. maddede yerini alan kanun yolundan vazgeçme müessesesi, bu yollara alternatif bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak sunulmuştur. Kanun yolundan vazgeçme, yargılamanın kanun yolu olarak sınıflandırılan istinaf ve temyiz aşamalarına uyuşmazlığın tanımlanması amacıyla mükellefe vergi aslı ya da vergi cezalarında belli oranlarda indirim öngörülerek uyuşmazlığın sona erdirilmesi üzerine kuruludur. 7194 Sayılı Kanun'un madde gerekçesinde, düzenlemenin vergi ihtilaflarını süratle çözümlenebilmesi ve yargı yükünün azaltılması amacıyla sisteme dahil edildiği belirtilmiştir(Erol, 2021 s.373).

1.2.6.1. Kanun yolundan vazgeçme amacı ve kapsamı

Kanun yolu, alt dereceli yargı makamları tarafından alınan kararları incelemek için daha yüksek dereceli mahkemeye başvurulma olarak tanımlanmaktadır(Ejder Yılmaz, 2011 s.392).

Türk vergi hukuku sisteminde çok yeni bir uygulama olan kanun yolundan vazgeçme müessesesinin hukuki dayanaklarından biri 07.12.2019 tarihli 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ”dur. Bu kanun 27. maddesi ile Vergi Usul Kanunu’nun mülga 379. maddesini yeniden düzenleyerek kanun yolundan vazgeçme müessesesinin esaslarını ortaya koymuştur. 517 sayılı VUK Genel Tebliği müessesenin uygulamasını somutlaştırmıştır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uygulanmaya başlanma tarihi 01.01.2020’dir(Orçun Avcı,2021 s.42).

Kanun yolundan vazgeçme müessesinin idari veya yargısal çözüm yollarından hangisinin kapsamında değerlendirileceği net değildir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, ilk derece mahkemesinde sonuçlanmış bir davanın, kanun yoluna başvurma aşamasında idari başvuruya gerek duyulacak şekilde düzenlenmiştir. Uyuşmazlığın zaten yargı sürecinde olmasından dolayı müessese yargısal çözüm yolundadır. Ancak kanun yolundan vazgeçme ile yargı kararının kesinleşmesinin önüne geçildiği için müessese, yargısal çözüm yolundan ayrılmıştır, artık uyuşmazlık yargısal yolla çözüme kavuşturulamayacaktır. Durdurulan yargı sürecinden sonra uyuşmazlık, vergi idaresine idari başvuru yapılması şekline dönüştüğünden, idari uyuşmazlık çözüm yoluna dönmüş haldedir. Ancak idari başvurunun temelinin kesinleşmemiş yargı kararı olduğu göz ardı edilmemelidir. Süreç diğer çözüm yollarının izlediği yolun aksine yargısalardan idariye geçmiştir. Bundan dolayı kanun yolundan vazgeçme müessesesi “karma nitelikli” bir vergi uyuşmazlığı çözüm yoludur(Doğan Şenyüz,2020 s. 1169).

Davadan feragat ve kanun yolundan vazgeçme müessesesinin birbirinden farklı yönleri de şöyledir: Davadan feragat davacının tek yanlı irade beyanıyla gerçekleşir, davalının bu irade açıklamasını kabul veya reddetme durumu bulunmamaktadır. (Yüce, 2019s.215) Ancak kanun yolundan vazgeçmede vazgeçme beyanının vergi idaresi tarafından kabul edilmesi gereklidir. Davadan feragat başvurusu mahkemeye

yapılır, kanun yolundan vazgeçme başvurusu kanun yolundan vazgeçme dilekçesiyle birlikte davalı vergi idaresine yapılır.(Bozdoğanoglu, 2022 s.385)

517 sayılı VUK Genel Tebliği ile Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanabilmek için;

- Bu konu kapsamında olan yargı kararının mahkeme tarafından mükellefe tebliği üzerine, mükellef için geçerli olan istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde, kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin dava konusu edilen vergi veya vergi ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine verilmesi,
- Kanun yolunun kullanılmasından vazgeçilen kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belge ile birlikte verilen karar örneğinin bu dilekçeye eklenmesi gerekir,
- Vergi dairesine verilen dilekçede dava konusu vergi veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğinin açıkça dile getirilmesi gerekmektedir(517 sayılı VUK Genel Tebliği).

Mükellef tarafından gerçekleştirilen başvuruların 517 sayılı VUK Genel Tebliği taahhütlü posta ya da APS ile gönderilmesi hâlinde postaya verildiği tarih, adi posta ile gönderilmesi veya özel dağıtım şirketleri tarafından getirilmesi hâlinde ise vergi dairesinin kayıtlarına geçtiği tarih başvuru tarihi olarak dikkate alınır.

Dava konusu olan verginin, vergi cezaların bir kısmı için ya da birden çok ihbarnamenin tek davaya konu olması durumunda ihbarnamelerin biri ya da bir kısmı için başvuru yapılmış olması hâlinde kanun yolundan vazgeçme hükmünden yararlanılamamaktadır. Kanun yolundan vazgeçme başvurusu, mükellefin veya vekilinin (Ek-1) dilekçesi ile yapılır. Kanun yolundan vazgeçilen her bir karar için ayrı ayrı dilekçe verilir(VUK md.379-7194/27 md.ile).

Kanun Yolundan Vazgeçme Durumunda Tahakkuk Edecek Vergi ve/veya Cezalar, Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde, tahakkuk edecek vergi ve/veya cezaların hesaplanmasında istinaf veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararı dikkate alınacaktır(517 sayılı VUK Genel Tebliği).

Örnek verecek olursak, mükellefin vergi ceza ihbarnamesine açmış olduğu vergi mahkemesinde verilen karara istinafa başvurmuş ve bunun üzerine bölge idare mahkemesinde temyiz yolu açık olan dava sonucu vardır. Bu dava kararlarından bölge

idare mahkemesinde verilen tahakkuk eden veya kaldırılan vergi ve ceza tutarı kararının üzerinden hesaplama yapılarak kanun yolundan vazgeçme hakkını kullanabilecektir (517 sayılı VUK Genel Tebliği).

Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde, istinaf veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararına göre;

- Konusu sadece vergi olan davalarda, bu verginin kaldırılması durumunda verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı terkin edilecek, bu verginin tasdik edilmesi durumunda ise verginin tamamı tahakkuk edilir,

- Vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezasının kaldırılması durumunda, verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı ve vergi ziyai cezasının tamamı terkin edilir,

- Vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezasının tasdik edilmesi durumunda, verginin tamamı ve vergi ziyai cezasının %75'i tahakkuk edecek, vergi ziyai cezasının kalan %25'i terkin edilir,

- Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya VUK 359. maddesindeki fiillere iştirak nedeniyle düzenlenen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması durumunda, bu cezaların %25'i tahakkuk edilir, kalan %75'i terkin edilir. Bu kapsamdaki cezaların tasdik edilmesi hâlinde ise cezaların %75'i tahakkuk edecek, kalan %25'i terkin edilecektir. Yargının vergi ve/veya cezaların kısmen tasdik edilmesi kısmen kaldırılması durumunda da vergi ve/veya cezalar, tasdik edilen ve kaldırılan kısmına göre yukarıda yer verilen oranlarda tahakkuk edeceğinden tahakkuk edecek kısımlar dışında kalan tutarlar terkin edilecektir(517 sayılı VUK Genel Tebliği).

Vergi Dairesince Yapılması Gereken İşlemler Mükelleflerin kanun yolundan vazgeçmeye ilişkin dilekçeler;

- Başvuruya ilişkin yargı kararının, kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belgeyle birlikte dilekçeye eklenip eklenmediği,

- Başvuruya konu yargı kararının kanun yolundan vazgeçme kapsamında olup olmadığı,

- Başvurunun ilgisine göre 2577 sayılı İYUK 8. maddesi de dikkate alınarak istinaf veya temyiz süresinde yapıp yapılmadığı yönlerinden incelenir(517 sayılı VUK Genel Tebliği).

Yapılan başvurunun gerekli şartları sağlaması hâlinde başvuru tarihi itibarıyla vergi ve/veya cezalar 213 sayılı Kanunun 379 uncu maddesinde belirlenen oranlarda tahakkuk edeceğinden, buna ilişkin tahakkuk fişi düzenlenir. Tahakkuk fişi ile ilgili olarak 213 sayılı Kanun ve diğer mevzuat uyarınca vergi dairesince gerekli işlemler yapılır. Tahakkuk tarihinden başlamak üzere 1 aylık ödeme süresi esas alınmak suretiyle vade belirlenir(517 sayılı VUK Genel Tebliği).

Kanun yolundan vazgeçilmesinden evvel mahkeme kararına göre tahakkuk eden tutarlar var ise terkin edilir(517 sayılı VUK Genel Tebliği).

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir. Tahakkuk eden tutarların vadesinde ödenmemesi kanun yolundan vazgeçilmediği anlamına gelmeyecektir. Vadesinde ödenmeyen tutarlar için kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin vade tarihinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanmaktadır(517 sayılı VUK Genel Tebliği).

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden vergi ve cezaların %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bir ay içinde borcun tamamının ödenmesi şartıyla vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Bu durumda, gecikme faizi verginin indirimden sonra kalan %80'lik kısım üzerinden hesaplama yapılır. Ancak, mahkeme kararında tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında bu indirim yapılmaz. Dolayısıyla, vergide söz konusu indirim ancak, kanun yolundan vazgeçme kapsamındaki kararda verginin kısmen ya da tamamen kaldırılan kısmı üzerinden tahakkuk eden tutardan yapılabilir. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve vergi cezaları ile gecikme faizinin birlikte ve tamamen (indirilen kısımları hariç) süresinde ödenmesi şarttır. Bu itibarla, ödemenin süresinde yapılmaması veya ödenmesi gereken gecikme faizi, vergi ve cezaların tamamı yerine bir kısmının ödenmesi durumunda söz konusu indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır(517 sayılı VUK Genel Tebliği).

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve cezalar için VUK 379. maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, kanun yolundan vazgeçme kapsamında ödenecek tutarlara mahsup edilir. Söz konusu mahsup işleminden dolayı iadesi gereken bir tutar bulunması hâlinde ise ret ve iade işlemi yapılır(517 sayılı VUK Genel Tebliği).

1.2.7. Kamu denetçiliği

Değişen ve gelişen devlet işleyişi kamu hizmetlerinin çoğalmasına etki ederek daha da çok insana ulaşmıştır. Bu etki idare ile birey arasında bir ilişki oluşmasına ve idarenin bireylerin alanında söz sahibi olmasına yol açmış ve kimi zaman idarenin insan haklarını ihlal etmesine neden olmuştur(Müftüoğlu Hoş, 114, 2014, ss. 293-294)

Kamu denetçiliği kurumunun amacı, gerçek ve tüzel kişilerin idarenin işleyişi ile ilgili şikayetleri, TC. Anayasasında bahsedilen özellikleri çerçevesinde idarenin her türlü işlem ve eylemlerini, tutum ve davranışlarını; adalet çerçevesinde insan haklarına saygılı, hukuka ve hakkaniyete uygun yönleriyle incelemek, araştırmak ve yine idareye tavsiyede bulunmaktır(5548 sy Kanun 33-34.md) .

1.2.7.1. Kamu denetçiliği amacı ve kapsamı

Kamu denetçiliği kurumu hükümete ve parlamentoya karşı bağımsız niteliğe sahip, yasama organlarınca ataması yapılan, idare tarafından haksızlığa uğramış kişilerin sorunlarına çözüm arayan olayları tüm boyutlarıyla geniş şekilde denetleme yetkisine sahip olan, kanun koyucunun takdir yetkisini kullanmasında aykırılığı engellemek ve kamu hizmetlerinin etkin ve daha adaletli şekilde yerine getirilmesi için öneride bulunan ve aracı olan bir kurumdur(Taykan Ataman,1997,14 s.780).

Devlet ve kişiler arasında faaliyet gösteren kamu denetçisinin amaç edindiği ilkelerle vergi işlemleri arasında yoğun bir ilişki bulunmaktadır. Kamu denetçisi vergi ile ilgili şikâyet ve süreçlerde çözüm bulma kapasitesine sahiptir. Vergi alanında da kamu hizmetinin etkinlik ve verimliliğini sağlayan kamu denetçiliği yolu vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif olarak kullanılacak bir çözüm yoludur(Şükrü Mert Karcı,2019,79 s.382).

Vergi uyuşmazlıklarında alternatif bir yol olan Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuran kişiler diğer yöntemlere nazaran daha memnun olarak masadan kalkmaktadırlar. Fakat bu yolun uygulanmasında bazı güçlükler yaşanmaktadır. Kamu

Denetçiliği Kurumu Kanunu 1. Maddesine göre kamu denetçilerinin görevi; “idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak” üzere düzenlenmiştir. Dolayısıyla kamu denetçilerinin yön gösterici kararları idare tarafından bağlayıcı değil idarenin takdir yetkisine sahiptir(Bayer, 1, 2018 s. 119) . Bu sebeple kişilerin vergi işlemlerinde idare tarafından uğramış olduğu hak ihlalleri için kamu denetçisine başvurması ve idarenin kamu denetçisinin yönlendirmesiyle verdiği kararı değiştirmesi pek mümkün gözükmemektedir. Fakat kamu denetçilerinin tavsiye niteliğindeki kararlarının idare tarafından dikkate alınması takdirde idare bireyler tarafından itibar kazanacak ve bireylerin idareye olan güven duygusu artacaktır(Müftüoğlu Hoş, 114, 2014 s. 303).

Tablo 3: Vergi İşlerine Dair KDK Kararları

Vergi Türü	Karar Sayısı
Gelir Vergisi	19
Kurumlar Vergisi	1
Katma Değer Vergisi	11
Özel Tüketim Vergisi	7
Gümrük Vergisi	2
BSMV	2
Çevre Temizlik Vergisi	2
Motorlu Taşıtlar Vergisi	7
Emlak Vergisi	92
Veraset ve İntikal Vergisi	1
Harç	35
Toplam	182

Yukarıdaki tabloda yer alan veriler KDK’ nın kuruluşundan bugüne kadar olan şikâyet sayılarını ifade etmektedir. Şikâyet başvurularının yapıldığı yıllar bazında sınıflandırmaya gidilmemiştir. Bunun yanında emlak vergisinde yaşanan uyuşmazlıkların büyük kısmını muafiyet konusu oluşturmaktadır. Özellikle emekli olup muafiyet kapsamına giren mükelleflerin, önceki yıllarda haksız yere ödediğini düşündükleri emlak vergileri, şikâyetlerin odak noktasıdır. Zira şikâyet metinlerinden, önceki yıllarda ödenen vergilerin belediyelerce mükelleflere iade edilmediği anlaşılmaktadır. Emlak vergisinde mükellefin en çok şikâyet ettiği konuların başlıkları şu şekildedir; Emlak vergisi muafiyetinden yararlanma talebi, emlak vergisinin terkin

edilmesi talebi, emlak vergisinin iade talebi, emlak vergisi ve cezasının iptal edilmesi talebi, emlak vergisinin yapılandırılması talebi, M2 birim değerinin düzeltilmesi talebi, emlak vergisi borcuna mahsup edilmesi talebi, emlak vergisinin rayiç bedel değış satış bedeli üzerinden hesaplanması gibi konular yer almaktadır(Aydın,2023).

Şikâyet gerekçelerinin temelinde belediyelerin uygulamalarının olduğu görölmektedir. 92 adet karardan 55'inin mükellef lehinde alınması bu çalışmanın önemli bir sonucudur. Bu çalışma mükellef haklarının korunmasında Ombudsmanlığın etkisini ortaya koymayı hedeflemektedir. Bu açıdan Ombudsmanlık kurumunun yargı yoluna müracaat etmeden mükellefin haklarını koruduğunu söylemek doğru bir yaklaşım olacaktır.

1.2.8. Karşılıklı anlaşma usulü

Karşılıklı anlaşma usulü, vergi anlaşmalarının uygulamalarından doğan uyuşmazlıkların devletlerin katılımı ile müzakere edilerek çözülmesi yöntemidir.

1.2.8.1. Karşılıklı anlaşma usulü amacı ve kapsamı

Karşılıklı anlaşma usulü talebi mükelleflerden yahut yetkili makamlardan gelmektedir. Mükelleflerin talebini anlaşmada belirtilen yetkili makamlar ele almakta ve çözüme varmaya çalışmaktadırlar. Müzakere sürecine mükellef katılamamaktadır. Çözümün herhangi bir garantisi bulunmamaktadır(Işık, H.,2014, s. 523).

Karşılıklı anlaşma usulü, OECD Model Anlaşması ile BM Model Anlaşması'nın 25. Maddesinde, Türkiye-Almanya Anlaşması'nın 24. Maddesinde yer almıştır. Türkiye Cumhuriyeti mevzuatına ise 14.10.2021 tarihli 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 46 ila 50'inci Maddeleri ile girmiştir. Maddelerin amir hükmü gereğince; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Ek Madde 14, Ek Madde 15, Ek Madde 16, Ek Madde 17 ve Ek Madde 18 olarak eklenmiştir.

Anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden herhangi birinde veya ikisinde kendilerine yönelik yapılan işlemlerin, bu anlaşma hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda, nasıl bir yol izlemeleri gerektiği OECD Model Anlaşması'nın ve Birleşmiş Millet Model Anlaşması'nın 25'inci maddelerinde açıklanmaktadır.

OECD Model Anlaşmasının 2014 modeline göre iki seçenek sunulmuştur. Anlaşmaya aykırı vergilendirmeye karşılaşılan mükellef mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına başvurmalıdır. Ancak eğer Model Anlaşmanın 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrası gereğince vatandaşlığı sebebiyle ayrımcılığa uğramışsa bu durumda vatandaşı olan devletin yetkili makamlarına başvurabilecektir. BM Modelinde de aynı usul benimsenmiştir(BM Model, 2021, m. 25/1.).

Ancak OECD Modelinin 2017 revizyonunda, 25'inci maddenin 1'inci fıkrasında değişikliğe gidilerek, karşılıklı anlaşma usulüne her iki Akit Devletin de yetkili makamlarına başvurulabileceği şeklinde düzenleme getirilmiştir(OECD Model 2017, m. 25/1). BM Modelinin 2021 Revizyonunda karşılıklı anlaşma usulünü düzenleyen 25'inci madde yönünden bir değişikliğe gidilmemiştir. Türkiye'nin ikili vergi anlaşmalarında hem OECD 2014 Modelindeki hem de 2021 revizyonu olan BM Modelindeki usulü benimsediği görülmektedir. Buna göre; böyle bir durumla karşılaşılan mükelleflerin; Akit devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın, mukim oldukları Akit Devletlerin yetkili makamlarına, Mükelleflerin diğer devlette uyruklukları dikkate alınarak bu diğer devletin vatandaşlarından farklı olarak aleyhte bir vergilendirmeye tabi tutulmaları durumunda ise, bu mükelleflerin bu sorunu vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına başvurma hakları bulunmaktadır(GİB, KAU Klavuzu,2019). Ancak Türkiye'nin VUK 'ta yaptığı yeni düzenleme ile başvurunun yapılacağı yetkili makam yönünden OECD Modelinin 2017 revizyonu esas aldığı görülmektedir. Bunun ikili anlaşmalarda uygulanabilmesi içinse ikili anlaşmalarda bu yönde bir hüküm bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla herhangi bir düzenleme yapılmayan ve OECD 2014 Modelini esas alan anlaşmalar yönünden, Vergi Usul Kanunu hükümleri yerine anlaşma metninin uygulanacağını söylemek doğru olacaktır. Ancak yetkili makamlar karşılıklı olarak anlaşarak, Modelin yeni haline göre anlaşmaları uygulayabilmektedirler.

Bu usul için mükellefler başvuru yapabilecekleri gibi, anlaşma maddelerinin tam anlaşılabilmesi ya da eksiklik olması hallerinde taraf devletlerin yetkili makamlarınca da başvuru yapabilecektir. Dolayısıyla karşılıklı anlaşma usulü sadece mükellefler için getirilmiş bir çözüm yolu değildir.

1.3. Vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümü

Vergi uyuşmazlıklarının yukarıda saydığımız idari barışçıl çözüm yolları ile çözümlenemeyen durumlarda TC. Anayasasının üçüncü bölümüne istinaden bağımsız mahkemeler yürütmektedir(Anayasa 9.md.).

Vergi dairesinin mükellefe düzenlenen cezalar davalar, yetki, şekil, konu, esas, neden yönünden hukuka aykırılık durumlarında söz konusu olur. Amaç, idari işlemlerde her zaman kamu yararı olmalıdır, kamu yararı olmayan yönetsel işlemler amaca aykırılık teşkil eder. Vergi kanun ile konulur ve kaldırılır devletin her hangi bir kurumu ya da idari yetkilisi, yetkisi olmadan vergilendirme yapamaz. Anayasanın 73. Maddesine göre vergilendirme yetkisi kanun ile gerçekleşir. Kanunun yetki vermediği hiçbir kişi ve kurum veya organ vergi alamaz. Vergilendirme ile ilgili tüm işlemler Vergi Usul Kanununda ayrıntılı olarak yer almaktadır. Verginin her aşaması tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil aşamaları şekli kanunda belirtilmiştir. Kanunda yer alan şekle uygun olmayan her durum hukuka aykırılık teşkil eder. Verginin tarh, tahsil, tahakkuk, tahsil aşamalarının bağlı olduğu bir neden vardır. Bu nedenin de bağlandığı bir vergi kanunu vardır ve kanunda yer alan nedene aykırı olan her durum yine hukuka aykırılık teşkil eder (Erol, 2021).

Verginin tarafları mali idare ve mükelleften oluşmaktadır. Aralarında yaşanan uyuşmazlıkları çözmek ise yargı yönünden idari yargı olmalıdır (EROL, 2021). Vergi uyuşmazlıkları yaşayan mükellef ve adına vergi cezası kesilen kişiler Vergi Mahkemesinde dava açılabilirlerdir(VUK 377. md.)

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenen miktarları aşan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin Vergi mahkemelerince verilen kararlara istinaf yolu açıktır. Henüz kesinleşmemiş dava kararının maddi ve hukuki yönden denetimi yapılarak yeniden yargılama ile yeni bir karar verilmektedir (Yüce, 2019).

Vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenen tutarları aşan uyuşmazlık davaları daha önceden verilen istinaf kararları tekrar yargılanması temyiz yolunu ifade eder. Temyiz davaları Danıştay 'da görülür (Yüce, 2019).

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yöntemleri tezimizin konusunu oluşturduğundan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı konusuna ayrıntılı olarak değinilmemiştir.

BÖLÜM 2: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA UYGULANABİLECEK ALTERNATİF ÇÖZÜM YOLLARI

2.1. Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları(Alternative Dispute Resolution) nın Değerlendirilmesi

Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları(Alternative Dispute Resolution) nın (ADR), uyuşmazlıkların tarafsız üçüncü kişi veya kişilerin katılımı ile çözümlenmeye çalışıldığı, başvurunun zorunlu veya ihtiyari olabildiği ancak, ulaşılan çözümün kural olarak bağlayıcı olmadığı yargılama süreci haricinde ya da yargılama süreci içinde başvurulabilen yöntemlerdir. Diğer bir deyişle Alternatif Uyuşmazlık Çözüm, tarafların resmi bir yargılama usulüne gerek duymaksızın, aralarındaki uyuşmazlığı çözmeleri için kullandıkları bir dizi usuller topluluğunu ifade etmektedir (Ferhatoğlu Ve Poyraz Ferhatoğlu, 2010: s.151-152). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm, esasen eski bir yöntemdir. Uzlaştırma, tahkim veya arabuluculuk usulleri tarih boyunca kullanılmıştır. Ancak burada esas Alternatif Uyuşmazlık Çözümlerinin günümüzde yeni gerekçelere dayanılarak geliştirilmiş ve yaygınlaştırılmış olmasıdır (Özbek, 2002: s.135).

Alternatif Uyuşmazlık Çözüm yöntemlerinin sağladığı önemli avantajlardan bir tanesi, uyuşmazlık taraflarının aralarındaki uyuşmazlığı dostça çözebilmesini sağlamasıdır. Tarafsız üçüncü kişilerin, Alternatif Uyuşmazlık Çözüm yöntemleri konusunda bilgili, pratik düşünebilme yeteneğine sahip ve aynı zamanda uyuşmazlık konusunda uzman kişiler arasından oluşturulması, özellikle bilirkişiye başvurmayı gereksiz kılmakta ve zaman kaybını önleyerek büyük bir avantaj sağlanmasına sebep olmaktadır. Uyuşmazlık taraflarının, seçilen Alternatif Uyuşmazlık Çözüm yönteminin henüz başlangıç aşamasında, uzman kişiler üzerinde anlaşmaları ise, ulaşılması olası çözümü kolaylaştırmaktadır. Kısa ve biçimsel olmayan bir çözüm mekanizmasının maliyeti de düşük olmaktadır (İldır, 2004: s.289). Tüm bu sebeplerle de Alternatif Uyuşmazlık Çözüm tercih edilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilecek Alternatif Uyuşmazlık Çözüm yöntemlerine örnek olarak müzakere, arabuluculuk, tahkim, erken tarafsız ön değerlendirme, vakıaların tespiti ve kısa duruşma sayılabilir (Hepaksaz, Avcı, 2018, s.763)

2.1.1. Arabuluculuk

Arabuluculuğun pek çok tanımı mevcuttur. En geniş ve açıklayıcı tanımı HUAK 'ın 2'inci maddesinde mevcuttur. Bu maddeye göre arabuluculuk: “*Sistemik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretmediklerinin ortaya çıkması hâlinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemi*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Victor Hugo'nun da işaret ettiği üzere “kazanmak/kaybetmek” paradigması üzerine kurulu olan, anlaşmazlıkların çokluğu nedeniyle çözüme bağlanması zaman alan ve aynı zamanda giderek daha da masraflı hale gelen geleneksel dava açma yöntemi yerini önce tahkime ve daha sonra bunlara alternatif bir çözüm aracı olarak geliştirilen arabuluculuğa bırakmaya başlamıştır(Dünyada Arabuluculuk Konferansı, 2011).

Günümüzde arabuluculuğun en yaygın biçimde kullanıldığı ülkelerin başında gelen Amerika Birleşik Devletleri'nde arabuluculuk ilk kez profesyonel anlamda 1913 yılında işçi-işveren anlaşmazlıklarında kullanılmaya başlanılmış ve giderek kurumsallaşmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1964 yılında Medeni Haklar Kanunu ile kurulan Adalet Bakanlığı Toplum İlişkileri Servisi ırk, renk ve etnik kökene dayalı ayrımcılıktan kaynaklanan uyuşmazlık ve anlaşmazlıkların çözümünde müzakere ve arabuluculuk yöntemlerini etkili biçimde kullanmış, federal hükümet tarafından aynı amaçla oluşturulan Semt Adalet Merkezleri giderek kar amacı gütmeyen örgütlere dönüşmüş ve arabuluculuk merkezleri gibi hizmet vermeye başlamıştır(Hüseyin Güngör Şahin, 2008:s. 12).

BM tarafından arabuluculuğun etkinliği için hazırlanan rehberde arabuluculuk kavramı, “üçüncü bir kişinin, iki veya daha fazla kişi arasındaki bir çatışmayı önleme, yönetme veya çözme konusunda, onların karşılıklı olarak anlaşmalarına yardım etmesi”, şeklinde gönüllü bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu sebeple de arabuluculuk, tüm çatışma döngüsü boyunca kullanılabilen bir araçtır (Federal Foreign Office, 2023: 1).

Bu sürecin sağlıklı şekilde işlemesi her şeyden önce arabulucunun bu yöntemin gerekli ön koşulları olan tarafsız, bağımsız ve objektiflik niteliklerini koruması, taraflar arasında eşitlik ve güveni sağlaması, gerekli iletişim kanallarını kullanarak anlaşmazlık önündeki engellerin kaldırılmasına bağlıdır (Erdem, 2012: 61). Arabulucu, taraflara herhangi bir çözüm önerisinde bulunmaz ve uyuşmazlık hakkında karar vermez. Arabulucunun görevi yalnızca tarafların birbiriyle iletişim kurmasını kolaylaştırmak ve onların rahatça müzakere edebilecekleri bir ortam sağlamaktır. Uyuşmazlığın çözümü ile ilgili sorumluluk tamamen taraflara aittir. Arabulucu, sadece tarafların kendileri için en uygun olan çözüm yolunu bulmalarına yardımcı olur. Diğer bir ifadeyle, arabulucunun katkılarıyla taraflar hak iddialarını ve taleplerini karşı tarafın talep ve savunmasıyla birlikte uyuşmazlığın izleyeceği muhtemel sonuçlarla daha net görmelerine ve kendi akıl ve vicdanlarının hakemliğinde karşılıklı menfaat dengelemesini sağlayacak ortak noktada buluşmalarını sağlar (Erdem, 2012: 61). Bu bağlamda arabulucunun amacı, uyuşmazlığı bir karar vererek çözüme kavuşturmak değil; ikna ve etkili telkin yöntemiyle, tarafların yeniden görüşmelere başlamaları ve anlaşmaları için gerekli ortamı oluşturmaktır.

Taraflar aralarındaki uyuşmazlığı gidermek için bir araya gelebilecekleri gibi bir araya gelmeyi tercih etmedikleri ya da gelemedikleri durumda üçüncü kişinin yardımına ihtiyaç duymaktadırlar. İşte bu noktada alternatif çözüm yollarından birisi olan arabuluculuk yolu devreye girmektedir. Arabuluculuk tamamen tarafların gönüllülük esasına dayandırılıp aralarındaki uyuşmazlığın tarafsız üçüncü bir kişinin müdahalesiyle çözüme kavuşturulmasıdır (HUKAK 2b md.). Bahsedilen çözüm yolunun gönüllülük hususuna ilişkin olarak Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu (HUKAK)'ın 3. Maddesinde şöyle bir açıklama yapılmaktadır: “*Taraflar, arabulucuya başvurmak, süreci devam ettirmek, sonuçlandırmak veya bu süreçten vaz geçmek konusunda serbesttirler*”.

Arabuluculuk çözüm yolu kullanılarak sonuca ulaştırılmaya çalışılan uyuşmazlıklarda çeşitli özellikler esas alınmaktadır. Bu yolda uyuşmazlık taraflarının ne gibi bir sonuca varmak istediklerine ve hangi sonucun onların yararına olabileceğine odaklanılmakta, tarafların ortak kazanım ve menfaatleri esas alınmaktadır. Aynı zamanda söz ve hâkimiyet hakkı taraflara bırakılırken tarafların anlaşmış oldukları konular üzerinde çözüm aranmakta ve çözüme gizlilik ve güvenilirlik ilkeleri esas alınarak ilerlenmektedir. Arabuluculuk faaliyetinde amaç sorunun

özölmesi olduğundan taraflar isterlerse bu çözümü metne aktarmayabilir. Fakat ileride herhangi bir sorunun çıkmaması için çözüm bir metin Şeklinde düzenlenebilir. özümün gizli kalması hususunda onay veren taraflar ve arabulucu temkinli olmalıdırlar(Pekcanıtez ve diğerleri, 2019, s.616-625).

Arabuluculuk yöntemi vergi uyuşmazlıklarında uygulanmamaktadır. Genellikle itiraz aşamasındaki görüşmelerde özölmenmeden kalan yasal ve somut gerçeklere dayalı durumlar, tahsil anlaşmazlıkları, diğer bir tarafın katılımı olmaksızın tutarlı bir sonuca ulaşılamayacağı durumlar ve vergi mükellefinin idari aşamadaki görüşmeler sırasında iyi niyetli davranmadığı sınırlı sayıda durum için uygundur (Biniş, 2013: s.19-20).

Vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yönteminin uygulandığını varsayarsak vergi uyuşmazlıklarında tüm barışçıl çözüm yollarını tükettikten sonra, uyuşmazlık yargı aşamasına taşınmadan tarafların kendi rızaları ile bir araya gelip, uyuşmazlığı özöme kavuşturmak amacı taşımalıdır. Uygulamada Mali idare ve mükellef arasına bir üçüncü kişinin uyuşmazlığa müdahale ederek konuyu özöme ulaştırma yolunda ilerleyerek, tarafların karşılıklı olarak birbirleriyle ortak bir noktada çözüm yolu bulmalarını hedefler.

Arabuluculuk kanununda vergi uyuşmazlıklarında uygulanması konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak HUAK' nun revize edilmesi ile uygulamada yerini bulabilir. Diğer bir yol ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanununda yapacağı bir düzenleme ile vergi uyuşmazlık barışçıl çözüm yolları arasına Arabuluculuk müessesinin eklenmesini sağlamak olacaktır. Vergi uyuşmazlıklarında dava şartı olarak uygulanması durumunda, idari yargının yükünü oldukça hafifletebilir, vergi tahsilatlarında artış sağlanabilir, vergiyi enflasyonist etkiden koruyabilir, vergi tahsilatlarını hızlandırabilir.

Vergi uyuşmazlıklarında Arabuluculuğu uygulayıcılar olarak atanacak meslek mensupları ise tartışma konusu olabilir. HUAKY 42/2 md.'ye göre arabuluculuk görevini mesleğinde en az beş yıllık kıdeme sahip hukuk faköltesi mezunu olanların ifa etmesi gerektiği belirtilmiş ancak, vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk faaliyetini vergi konusunda uzmanlığı olan meslek mensupları SMMM ve/veya YMM veya yürütebilir.

2.1.2. Tahkim

Alternatif çözüm yollarında diğer çözüm türlerine göre daha çok şekli olan tahkim tarafların uyuşmazlıkların çözümünü hakem olarak adlandırılan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişiye bırakmasıdır. Tahkimde diğer alternatif yollardan farklı olarak uyuşmazlıkların çözüm sürecinde ki üçüncü kişi sadece yardım ve tavsiyede bulunmakla yetinmeyip uyuşmazlıkları bir sonuca ve karara ulaştırmaktadır(Erdem, Ankara, 2012, s.63). Ayrıca tahkimde hakemin verdiği kararlar tarafları bağlamaktadır(Özbek, Ankara, 2002, s. 142). Hakemin verdiği kararların bağlayıcı olması bu çözüm yolunun alternatif bir çözüm yolu olup olmadığı konusunda ki tartışmaları meydana getirmiştir. Bununla birlikte hakemlerin uyuşmazlık konusunda uzman kişilerden oluşması, tahkim yerinin tarafların kararıyla belirlenebilmesi, sonuçlanan kararların diğer ülkelerde de kabul görmesinin mahkeme kararlarına göre kolay olması özelliği bulunmaktadır(Adnan Güriz, Ankara, 2005, s. 154). Ekonomik ve hızlı çözümler sunarak tarafların menfaatlerinin korunması nedeniyle(Erdem, Ankara, 2012, s.63) sıklıkla başvuru tahkimin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde etkili bir yol olduğu savunulmuş ve alternatif çözüm yolu olarak yerini almıştır(Şahin Ceylan, İstanbul,2009 s. 303).

Kararları bağlayıcı olan ve mahkeme kararları gibi icra edilebilen tahkim özel bir yargı faaliyetidir(Pekcanitez ve diğerleri, s. 591).

Tahkimin devlet yargısına benzer birçok yönü bulunmaktadır. Her iki çözüm yolunda da yargılama yapılmaktadır. Yargılama sonrasında tahkim yolunda hakemler mahkeme yolunda ise hâkimler bağımsız ve tarafsız davranmaktadır ve verilen kararlar kesinlik özelliği taşımaktadır. Bu benzer yönlerle birlikte tahkim ve devlet yargısını birbirinden ayıran birçok özellik mevcuttur. Bu özellikler ise şu şekilde sıralanmaktadır(Pekcanitez ve diğerleri, ss. 591-592.):

- Devlet yargısında hâkim taraflar tarafından seçilemez fakat tahkimde hakemi taraflar kendileri belirler ve tahkime başvurup başvurmamak kendi ellerindedir.
- Devlet yargısında taraflar uygulanacak olan yargılama usulüne müdahale edemezler fakat tahkimde taraflar yargılama usulüne müdahale edebilmektedirler.

- Devlet yargısında belirlenmiş hukuk kuralları mevcuttur fakat tahkimde taraflar uygulanacak olan kurallarını kendileri belirlemektedirler. Büyük uyuşmazlıklar açısından tahkim ucuz bir çözüm yolu iken küçük uyuşmazlıklar açısından tahkim devlet yargısından daha pahalı olabilmektedir. Fakat uyuşmazlığın daha kısa sürede sonuçlandırılması özellikle ticari hayattaki hızlı gelişmeler ve tarafların beklentilerine de uygun olması sebebiyle tahkimin küçük uyuşmazlıklarda ki pahalı olma dezavantajı görmezden gelinmektedir(Ziya Akıncı, Ankara, 2003, s. 28.).

2.1.3. Müzakere

Müzakere Amerikan hukukunun en çok hâkim olduğu alternatif çözüm yoludur. Bu yol zamanla daha etkin hale gelerek insanların anlaşamamaları halinde nelere ihtiyaç duyduğunu ve ne istediğini anlamak için kullanılmıştır(Özbek, Ankara, 2009 s. 104). Müzakere en geniş tanımıyla; bir anlaşmazlığın çözümü konusunda üçüncü bir kişinin müdahalesi olmadan karşı tarafla kendi aralarında anlaşmaya varmak ve ortak bir karar almak için iletişim kurmak veya görüşmek demektir(Özbek, Ankara, 2009 s. 100).

Bu yol alternatif çözüm yolları içerisinde en az şekli olanıdır. İsteğe bağlı olarak başvuru bu yol hukuki sonuçlar meydana getirmesine rağmen tahkimden ayrı olarak daha az usul kuralına sahiptir(Özbek, Ankara, 2009 s. 100.).

Tamamen tarafların gönüllü katılımına ve eşitlik prensibine dayanan müzakere sürecinde, her iki tarafında söz hakkı ve vazgeçme imkanı vardır. Tarafsız üçüncü bir kişinin katılımına gerek olmayan müzakereden istenen sonucun elde edilebilmesi veya diğer bir ifadeyle müzakerenin daha başarılı olması için bazı durumlarda müzakere ve uzlaşma yeteneğine sahip üçüncü bir kişi müzakere sürecine katkıda bulunabilir (Erdem, 2012: s.56).

2.1.4. Kısa yargılama

Kısa yargılama yöntemi, özel olarak veya mahkemelerde ihtilafı çözmeye yetkili kişilerce tarafların temsilcileri aracılığıyla uyuşmazlıkların dinlenmesi ve bu görüşmeler sonrasında tarafsız danışmanın yardımıyla uyuşmazlıkların çözümlenmesidir (Özbek, 1999: 200).

Bu kurulda yer alan temsilcilere, temsilci çözüm elemanı denilmektedir. Özellikle taraf sayısının fazla olduğu, uyuşmazlığın karmaşık yapıda olduğu ve büyük miktarda uyuşmazlıklarda tercih edilen bir yoldur (Biniş, 2013: 22). Çoğunlukla ticari uyuşmazlıklarda sonuç veren bu yöntemin kapsamını, hangi aşamaları içerebileceğini ve sürece kimlerin katılacağını taraflar özgürce belirleyebilirler (Ildır, 2003: 108). Kurul tarafları dinler, elde edilen tüm bilgileri değerlendirir, gerekirse tanıklara soru sorabilir ve uyuşmazlığın çözümü için görüşmelerde bulunur. Taraflar, tarafsız üçüncü kişiden bağlayıcılık arz etmeyen bir çözüm önerisi sunmasını veya temsilci çözüm elemanlarının bir anlaşmaya varılmasını sağlamak için arabulucu rolünü üstlenmesini isteyebilecekleri gibi tarafsız üçüncü kişi tarafından önerilen çözümün kendileri içinde bağlayıcılık kazanmasını anlaşmayla kararlaştırabilirler (Tanrıver, 2006: 165)

2.1.5. Tarafsız erken ön değerlendirme

Erken tarafsız ön değerlendirme, tarafların uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması için nasıl bir yol izlemesi gerektiği hususunda karar almak amacıyla, daha işin başında, uyuşmazlığın oluşumu, gelişimi ve bundan sonra kaydedeceği seyir hakkında, objektif, bağımsız ve deneyimli üçüncü bir kişi aracılığıyla bilgilendirilmesini öngören bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir (Tanrıver, 2006: s.161).

Zorunlu bir prosedürü olmayan tarafsız ön değerlendirme sürecinde, değerlendirmeyi yapacak olan kişi ve taraflar varsa onların avukatları bir araya gelerek toplantı yaparlar. Bu toplantı sonucunda tarafsız ön değerlendirici sıfatındaki üçüncü kişi bir değerlendirme raporu hazırlar. Taraflar isterlerse, değerlendirme raporunda yer alan çözüm önerilerinden birine başvurarak uyuşmazlığı sona erdirebilirler.

Uyuşmazlığın bu yöntemle çözüme kavuşturulmaması halinde ise değerlendirme raporunda yer alan bilgiler saklı kalır. Değerlendirme raporu sonucunda, taraflar çoğunlukla hukuki açıdan güçlü ve zayıf olan yönlerini gerçekçi bir gözle görebilme imkanına sahip olurlar (Ildır, 2003: 85).

BÖLÜM 3: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA BARIŞÇIL ÇÖZÜM YOLLARINDAN UZLAŞMA YÖNTEMİ İLE ARABULUCULUK YÖNTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellefler arasında anlaşmaya varılarak çözüme kavuşturulmasını ifade eder(Kırbaş, Ankara:2008, s.200). Mali idare tarafından, re 'sen ya da ikmalen tarh edilen vergiler ile idarece tarh edilen vergiler ve bunlara bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezaları hakkında tahakkuk edecek miktar hususunda yasada belirtilmiş olan koşullarda anlaşmaya varılmasıdır. Uzlaşmanın beklenen amaçları ise; mükellefleri ve vergi idaresini vergi yargısının uzun süreçlerinden kurtarmak, vergi tahsilat hızını artırmak, paranın değer kaybetme tehlikesine karşı koruyarak, yargı makamlarının iş yükünü azaltmak ve psikolojik olarak mükellefleri rahatlatarak vergilendirilmeye karşı mükelleflerin direncini azaltmaktır(Oktar, İstanbul: 2013 s.153.) .

Hukuk Uyuşmazlıkları Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği (HUAKY) 02.06.2018 tarihinde yeniden düzenlenmiş ve hukuk hayatımıza girmiştir. Arabuluculuk, tarafsız üçüncü kişi konumunda olan arabulucunun ilgili tarafları bir araya getirerek, aralarındaki görüş ayrılıklarının giderilmesi amaçlanan barışçıl çözüm yollarından biridir(Batı,2021). Hukuk uyuşmazlıklarının, yargı yoluna başvurmadan önce çözümlenmesini amaçlar.

Arabuluculuk faaliyetinin amacı sorunun yargı yoluna gitmeden önce çözümlenmesidir ve taraflar isterlerse bu çözümü metne aktarmayabilir. Fakat ileride herhangi bir sorunun çıkmaması için çözüm bir metin şeklinde düzenlenebilir. Çözümün gizli kalması hususunda onay veren taraflar ve arabulucu temkinli olmalıdırlar(Pekcanıtez ve diğerleri, 2019, s.616-625).

Uzlaşma müessesesinde iki taraf vardır bunlar mali idare ve mükellef ancak arabuluculukta üç taraf bulunmaktadır. Bunlar ise mali idare-mükellef-arabulucudur.

Uzlaşma müessesesi verginin yasallığı ilkesine paralel hareket eder mali idare devletin egemenlik gücünü temsil eder yani tarafların eşitsizliği ilkesi vardır(Batı,2021). Taraflar, arabulucuya başvurmak, süreci devam ettirmek, sonuçlandırmak veya bu süreçten vazgeçmek konusunda tamamen serbesttir, öncelikle uyuşmazlığı arabuluculuk yoluyla sonuçlandırma konusunda anlaşılırlar. Taraflar, hiçbir şekilde zorla bu sürece dahil edilemeyecekleri gibi her aşamada uyuşmazlığı

arabuluculuk yoluyla çözmekten de vazgeçebilirler. Taraflar, gerek arabulucuya başvururken gerekse süreç boyunca eşit haklara sahiptirler. Taraflardan biri arabuluculuk sürecinin dışında bırakılmayacağı gibi söz hakkı da diğerine göre kısıtlanamaz (Arabuluculuk yönetmeliği, 5.md.).

Uzlaşma, tarafların eşitsizliği ilkesine ile hareket eden mali idarenin daha baskın olduğu bir müessesedir(Batı,2021). Vergi uyuşmazlıkları çözümünde uzlaşma müessesesi önemlilik arz eden bir yoldur. Ancak arabuluculuk müessesesi ise arabuluculuk faaliyetini yürütürken arabulucu tarafsız davranmak zorunda olup, tarafsızlığı hakkında şüpheye yol açacak tutum ve davranışta bulunmamalıdır(Arabuluculuk yönetmeliği, 8.md.). Arabuluculuk yönteminde tarafların eşitliği ilkesi bulunmaktadır.

Uzlaşma, Vergi Usul Kanununa tabi bir müessesedir. VUK 5.maddeye göre vergi mahremiyeti esastır. Arabuluculuğun temel ilkeleri arasında, gizlilik kuralına göre hareket etmek esastır. Bu konuda ortak noktaları bulunmaktadır.

Arabuluculuk müzakerelerine taraflar bizzat, kanuni temsilcileri veya avukatları aracılığı ile katılabilirler. Tarafların açık rızasıyla uyuşmazlığın çözümüne katkı sağlayabilecek uzman kişiler de müzakerelerde hazır bulundurulabilir. Uzlaşma görüşmelerinde mükellef, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurulabilir. Uzlaşma ve Arabuluculuk müesseselerinin bir diğer ortak noktasıdır.

Uzlaşma makamı, vergi yükümlüsünün mali idareye başvurusu üzerine yapılan isteğe bağlı bir yol iken arabuluculuk makamı, uyuşmazlığın dava açılmadan önce yapılması zorunlu olan bir işlemdir.

Uzlaşma ve Arabuluculuk yöntemi ikisi de uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Uzlaşma vergi kanunları ile işaret edilen bir yöntem iken arabuluculuk hukuk uyuşmazlık kanunu ile işaret edilen bir çözüm yöntemidir.

Uzlaşma müessesesi vergi kanunları çerçevesinde, Arabuluculuk müessesesi ise hukuk uyuşmazlıkları arabuluculuk kanunu çerçevesinde yargının yükünü hafifleterek taraflar arasındaki uyuşmazlığa son vermek üzere hareket eder.

3.1. Avrupa Birliği Ülkeleri' nde Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları Gelişimi Ve Uygulamaları

3.1.1. Avrupa Birliği ülkelerinde alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının gelişimi

Alternatif çözüm yolları, yargısal çözüm yoluna göre tarafları yormadan, kolay ve daha hızlı sonuç alınabilmesi yönünden birçok ülke tarafından benimsenmeye başlamıştır. Alternatif çözüm yollarını aktif olarak kullanan ülkeler diğer ülkelere bu çözüm yolunun uygulanması takdirinde ne gibi sonuçlar alınacağına rehber olmuştur.

3.1.1.1. Genel açıklama

Bilgi toplumunun getirdiği bilgiye erişim, bilginin toplumun bir parçası sayılması, bilgi teknolojilerinin yaygın hale gelmesi özellikleri sebebiyle insanlar herhangi konu hakkında kolayca bilgi sahibi olabilmektedir(Çukurçayır, Çelebi,5,2009, s.61).

Politik öncelikle ilgili olarak Avrupa Komisyonu tarafından “Medeni Hukuk ve Ticaret Hukuku'nda Alternatif Uyuşmazlık Çözümü Hakkında Yeşil Kitap” adlı çalışma hazırlanarak Alternatif Uyuşmazlık Çözümü durumu hakkında incelemeler yapıp tavsiyelerde bulunulmuştur(Özbek, 2007, 68 s.265)

Amsterdam Anlaşması'nın yürürlüğe girmesinin ardından sınır ötesi nitelikte olan medeni hukuk kapsamındaki konularda adli işbirliği alanında hukuk davalarının düzgün işleyişini sağlamak gerekliliği Avrupa Birliği hukuku kapsamında bir öncelik haline gelmiştir. Buna ek olarak Lizbon Anlaşması'nın yürürlüğe girmesinden sonra alternatif uyuşmazlık çözümünün öneminin Avrupa Birliği hukukunun birincil kaynağı tarafından ilk kez teyit edildiği düşünülmektedir(Marzocco, Nino, , 2, 2012, s.106) .

Avrupa Birliği Anlaşması'nın 81.maddesinin Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın 65.maddesinin yerini almasıyla, iç pazarın düzgün işleyiş için gerekli önlemlerin alınmasını ve uyuşmazlık çözümü için alternatif yöntemlerin geliştirilmesini sağlamak amaçlanmıştır(Marzocco, Nino, 2, 2012, s. 107)

Avrupa Birliği'nin Alternatif Uyuşmazlık Çözümlerine yöneliş bu sayede yeni bir çalışma olmamakta ve bazı özelliklerinin ön planda olması sebebiyle ilgi noktası olduğunu söyleyebiliriz.

3.1.1.2. Avrupa Birliği ÷lkelerinde alternatif uyuşmazlık çözüme yöneliş ve alternatif uyuşmazlık çözüme yönelik çalışmalar

Avrupa Birliği'nde barışçıl çözümlerin gelişimine önem vererek, Alternatif Uyuşmazlık Çözümünün gelişimine yönelik çabalar içine girmiştir(Özbek, s. 267) . AB'de özellikle, mahkeme dışı uyuşmazlık çözüm mekanizmaları sunma ihtiyacı tüketicilere ilişkin uyuşmazlıkların çözümünü amaçlayan 1996 tarihli eylem planında açıkça vurgulanmıştır(Burç, 2010, s.33) .

Avrupa Birliği'nde uyuşmazlıkların çözümü için kullanılacak barışçıl yollar belirli yasal düzenlemelerle desteklenmiştir. Söz konusu Alternatif Uyuşmazlık Çözümüne yönelik çalışmaların yasal çerçeveleri aşağıdaki gibi:

- Avrupa Komisyonu Tüketici Uyuşmazlıklarının Mahkeme Dışı Çözümünden Sorumlu Kuruluşlara Uygulanacak İlkeler Hakkında 30 Mart 1998 Tarihli Tavsiye Kararı,

- Tüketici Uyuşmazlıklarının Rızaya Dayalı Çözümünde Yer Alan Mahkeme Dışı Kurumların İlkeleri Hakkında 4 Nisan 2001 Tarihli Avrupa Komisyonu Önerisi,

-2004 Arabulucular İçin Avrupa Davranış Kuralları, 2004 Arabuluculuk Yönergesi Önerisi,

- Medeni ve Ticari Konularda Arabuluculuğun Belirli Yönleri Hakkında 21 Mayıs 2008 Tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifi(Roxana Elena Topor, Ana Maria Bejan, 2017, s.108 -Burç, s. 37-38), sıralayabiliriz.

3.1.2. Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının temel yapısı ve ilkeleri

Genel olarak uyuşmazlıkların çözümünde esnek usuller toplamı şeklinde ifade edilebilecek Alternatif Uyuşmazlık Çözüm yöntemleri, taraflara yol gösterici olarak birtakım ilkeleri bünyesinde barındırmalıdır. Özbek'e göre, uyuşmazlık türüne göre Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemi dava sırasında başvuru yapılabileceği gibi, tarafların kendi aralarında anlaşmaları ile kullanılacak Alternatif Uyuşmazlık Çözüm yöntemlerini kararlaştırması da mümkündür. Ancak bu noktada önemli olan söz konusu ilkelerin yerinde uygulanmasıdır. Tarafların kendi düzenlemelerini kendilerinin yapması ilkesine dayanan Alternatif Uyuşmazlık Çözüm yöntemleri, Avrupa Komisyonunca desteklense de tarafsız üçüncü kişinin iradesinin

arttırılmasının gerekli olduğu düşünülür. Böylece, Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemine olan güvenin artması da sağlanmış olur(Özbek, 2007, 68: s. 301.) .

Amsterdam Anlaşması'nın yürürlüğe girmesinin ardından, özgürlüğün, güvenilirliğin, adaletin hâkim olduğu bölge oluşturulmak amaçlanmıştır. Bu kapsamda, Avrupa Konseyi, AB'de 1999'da özel bir toplantı düzenlemiştir. Daha sonra 2000 yılında, medeni hukuk ve ticaret hukuku alanındaki uyuşmazlıkların çözümünde alternatif yöntemlerin uygulanması düşünülmüştür. Bu sebeple, adalete erişimin sağlanması için yargıya alternatif yollar geliştirilmesi ve uygulanması gereken birtakım ilkelerin oluşturulması gerektiği üzerinde durulmuştur(Özbek, 2007,1 , s. 203-204) .

Üye devletlerin ortak ilkeleri olan özgürlük, demokrasi, hukukun üstünlüğü, temel hak ve özgürlüklere saygı üzerine kurulmuş olan AB'de, Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemi 'nin taraflara bağımsızlık, şeffaflık, hukuka uygunluk gibi bazı temel güvenceler sunulmasına yönelik tavsiye kararları mevcuttur(Özbek, 2016, 125, s. 311).

Söz konusu bu temel güvencelerin sağlanmasında birtakım ilkeler yardımcı olmaktadır. Komisyonun tavsiyesinde sıralanan bu ilkeler; bağımsızlık, şeffaflık, karşılıklılık, etkinlik, kanuna uygunluk, irade özgürlüğü ve temsildir(Özbek, 2016, 125, s. 302).

Avrupa Birliği'nin yapısı sürekli bir gelişim göstermektedir, bu durum ise sınır ötesi uyuşmazlıkları da beraberinde getirmektedir. Söz konusu uyuşmazlıklar bu yüzden karmaşık bir yapıya bürünmektedir. Karmaşık hale gelen uyuşmazlıklar, yalın bir sistemle daha kolay çözülebilmektedir. Bu amaca yönelik AB üye devletleri hukuki işbirliğini ön görmektedir. Hukuki işbirliğinin de bu birlikte sağlanması için “adalet” in Avrupa Birliği, bu ilkeyi yargılama mekanizmaları ve yargı dışı organlarda uygulamak gerekliliği üzerinde durmuştur. Adalete erişim akımının Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yönteminin temelinde bulunduğu düşünüldüğünde, Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yönteminin, Avrupa Birliği'nde sınır ötesi uyuşmazlıkların çözümünde söz sahibi olması gerektiği düşüncesindeyiz.

3.2. Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri'nde Alternatif Uyuşmazlık Çözümü

Çalışmada Avrupa Birliği üye ülkelerin seçiminde alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerini hali hazırda uygulayan seçilmiş üç ülke incelemeye alınmıştır. Bunlar Fransa, Hollanda ve Belçika'dır.

3.2.1. Fransa'da alternatif uyuşmazlık çözümü

Fransa'da alternatif çözüm yollarından etkin olarak kullanılan yoldur arabuluculuk. Arabuluculuk faaliyetinin başarısızlıkla sonuçlanması durumunda ise tahkim yoluna başvurulmaktadır(Özbek, 2007, s. 247). Bu çözüm yollarının kullanılmasında görev alan birkaç kurumdan en çok bilineni ise Paris Ticaret ve Sanayi Odası (Chamber de Commerce et d'Industrie de Paris) tarafından yeni kurulan Arabuluculuk ve Tahkim Merkezidir(Özbek, 2007: s.238-245) .

Fransa'da etkin olarak uygulanan arabuluculuk yolu daha çok iş hukuku ve aile hukukundaki uyuşmazlıklarda kullanılmaktadır. Özellikle aile içinde yaşanan sorunlar dolayısıyla eşler ve çocuklar üzerinde oluşan psikolojik etkinin çoğalması ile Fransa bu sorunları alternatif çözüm yolları ile sonuçlandırmayı öngörmüştür. Bu konuda Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 21 Ocak 1998 tarihinde kabul ettiği R (98) sayılı tavsiye kararı (Council of Europe, <https://rm.coe.int/1680747b77>) Fransa ile birlikte tüm üye ülkelerde de ses getirmiş ve kanun koyucu bu noktada harekete geçmiştir. Yasal mevzuatın oluşmasından önce 1980'li yıllardan itibaren atılan arabuluculuk adımlarında birçok sivil toplum kuruluşları başrol oynamıştır(Özcan, Sayı: 9, 2017, ss. 385-386).

Fransız hukuk sisteminin aile arabuluculuğu uygulamasıyla ilk karşılaşması Kanada'nın Quebec bölgesindeki uygulamanın Fransa'ya tanıtımıyla gerçekleşmiştir. Quebec'te ki aile arabuluculuğu uygulaması, alternatif çözüm yollarının aile hukuku ilişkilerinde daha etkin ve daha uygun olduğunu benimseyen bir kesimin henüz yasal adım oluşmadan bu alanda çalışmalar yapmasına yol göstermiştir. Devamında ise Paris'te 1988 yılında Aile Arabuluculuğunu Geliştirme Derneği kurulmuş ve bu sırayı diğer sivil toplum örgütlerinin kurulması izlemiştir(Özcan, Sayı: 9, 2017, s. 385-386). Bu gelişmelere ek olarak 8 Şubat 1995 tarihinde kabul edilen bir kanunla Fransa'da arabuluculuk uygulaması başlamıştır(Leborgne, 2015, s. 2.) .

Fransa vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif çözüm yollarını kullanan ülkelerdendir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için danışmanlık ve arabuluculuk

çözüm yolunun kullanıldığı ülkede süreç şu şekilde işlemektedir: Danışmana başvuru yolunda vergi mükellefi kendisine sunulan vergi inceleme raporuna vergi idaresinde itiraz edebilir(Kızıltoprak, 42, s. 107).

Arabuluculuk çözüm yolunda ise vergi hesaplamasında yapılan hatalar sonucunda idareyle iletişime geçilmektedir. Danışmanlık yolunu kullanıp sonuç alamayan mükellef bu yola başvurabilmektedir(Kızıltoprak, 42, s. 115).

Alternatif çözüm yollarından birisi olan Ombudsmanlık Kurumu'nun bu ülkedeki kuruluşu 1973 yılına dayanmaktadır. 2011 yılına kadar arabulucu müessesesi olarak adlandırılan bu kurum bu tarihten sonra "Hakların Savunucusu" adını almıştır. Bu kurum Fransız İdari Teşkilatı'ndaki arabulucu, Çocuk Hakları Ombudsmanı, Eşitlik ve Ayrımcılıkla Mücadele İdaresi ve Güvenlik Etiği Hakkında Ulusal Komisyonu tek bir çatı altında birleştirmiş, temel hakların korunmasını amaç edinmiş, vatandaşların idare ile olan ilişkilerinde ortaya çıkan mağduriyetleri çözüme kavuşturmakla görevlendirilmiştir(Gişi, 2, s. 18-19) .

3.2.2. Hollanda' da alternatif uyuşmazlık çözümü

Hollanda uyuşmazlıklarda alternatif çözüm yollarını yaygın olarak kullanan ülkelerden birisidir ve alternatif çözüm yolları iç hukuk sistemlerinin bir parçasıdır(İrteş Gülşen, 2019, s. 276). Bu çözüm yolları içerisinde en etkin olarak kullanılan çözüm yolu ise arabuluculuktur. Hollanda tarihinde arabuluculuğun resmi olarak kullanılması ise arabuluculuğu düzenlemekle görevli olan Hollanda Bilimsel Araştırma ve Belgeleme Merkezi 1999 yılında çalışmalarına başlamıştır. Çalışmalar sonucunda 2003 yılında Arabuluculuk İçin İmkân Raporu oluşturulmuştur. Bu raporla birlikte mahkemeler tarafından uygun görülen davalar arabulucuya yönlendirilmiştir. Arabuluculuk bu ülkede gönüllü olarak, mahkeme öncesi ve mahkeme esnasında ve karar alınmasından önce mahkeme vasıtasıyla arabuluculuk olarak şekillenmiştir(Erol, 2018: s. 43).

Hollanda'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuğun büyük katkısı bulunmaktadır(Biniş, 2, 2013: s. 24). Hollanda Gelir İdaresi 2004 yılında vergi uyuşmazlıklarına çözüm olarak arabuluculuğun katkısını değerlendirmek üzere pilot uygulamasına başlamış ve bu uygulama sonucunda uyuşmazlıkların çoğunun olumlu olarak sonuçlandığını belirtmiştir. 2005 yılına gelindiğinde ise Gelir İdaresi vergi uyuşmazlıklarına çözüm olarak arabuluculuk yolunu resmi bir yol olarak belirtmiştir.

Bu aşamalarla birlikte 2007 yılından itibaren vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yolu ilk derece mahkemelerinde bir seçenek olarak sunulmuştur. Arabuluculuk idari denetim aşamasında ve idari kurumlara bağlı bulunan daimi komisyonlarda kullanılmaktadır(Arat, İstanbul, 2009: s. 114). Şöyle ki Hollanda'da iki şekilde kullanılan arabuluculuk yolu ilk olarak mükellef tarafından idarenin kararına karşı ikinci olarak ise mükellefin itiraz başvurusu idare tarafından kabul edilmediğinde mükellefin vergi mahkemesine müracaatında gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte iç arabulucuların yoğun olarak kullanıldığı dış arabulucuların ise belirli durumlarda kullanıldığı Hollanda'da 2007 yılında vergi uyuşmazlıklarının çözümü için özel vergi arabulucuları birimi (Vereniging van Fiscale Mediators -VFM) oluşturulmuş bu sayede dış arabulucuların sayısının da artması hedeflenmiştir(Biniş, 2, 2013: s. 24).

3.2.3. Belçika 'da alternatif uyuşmazlık çözümü

ADR uygulamaları Belçika kamu hukukunda giderek artış göstermektedir. Belçika idare hukukunda genel ve tekdüze bir ADR anlayışı yer almamıştır. Bu bağlamda giderek artış göstermesine rağmen hukuk doktrininde az yer aldığı söylenebilir(Goes, 2/3, 2014: s. 148).

Belçika'nın idari davalarda arabuluculuk uygulaması uzun süredir devam etmektedir. Belçika'daki arabuluculuk kurumu hem kamuda hem özel sektörde yer almaktadır. Söz konusu kurumların görevleri, uyuşmazlıklara mahkeme dışı çözüm aramak, bilgi verip önerilerde bulunmaktır. 22 Mart 1995 yasının ardından kurulan iki federal arabulucu ile federal idari makamların işleyişine göre şikâyetlerin incelenmesi, idari makamların işleyişine ilişkin tavsiye ve raporlar oluşturulmaya başlanmıştır. Söz konusu yasa, idari konularla ilgili arabuluculuğa iyi bir örnektir(Kavalné, 2011: s.259-260).

Bu yasa, aynı zamanda idari konularla ilgilenen herkesin hakkını da içeriyordu. İdari makamların eylemlerine veya işleyişlerine tabi olan arabuluculara yazılı veya sözlü bir talepte bulunacak kişilerin; arabulucuya hitap etmeden önce, idare ile temasa geçilmesi gerekiyordu. Arabulucunun müdahalesinden sonra, uyuşmazlık konusunun uygun şekilde temellenmesi durumunda, tartışmalı idari kanunun tamamen veya kısmen düzeltilmesi yapılabilir. Ayrıca yasaya göre, anlaşmazlığın mahkemede karara bağlanması ya da idari olarak analiz edilmesi durumunda şikâyetin incelenmesinin askıya alındığı belirtilmiştir. Bununla birlikte, arabulucular, sahip olduğu idari kararlar

ilgili bir şikâyeti inceleme hakkına sahiptir. Göreceli uygulamaya ilişkin yasal dayanağı ve verileri kısaca gözden geçirdikten sonra, Les Médiateurs Fédéraux Enstitüsünün idari meselelerle ilgili arabuluculuk için iyi bir örnek olduğu sonucuna varılmıştır. Tarafsızlığı, yansıtıcı söz konusu enstitünün diğer kurumlardan bağımsız olması ve özel partiler ile idare arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar alanındaki sonuçları, başka türden arabuluculuk uygulamalarının seçiminde de bir etkiye sahip olmuştur(Kavalné, 2011: s.260).

Belçika'da mahkemeye dayalı arabuluculuk uygulamasına ilişkin özel ve kapsamlı bir resmi veri bulunmamakta ve idari alanda arabuluculuk uygulamalarının yetersiz olduğu sonucuna varılmaktadır. Belçika'da idari konulardaki arabuluculuk haricinde, aile arabuluculuğu, Şubat 2001'de yürürlüğe giren kanunla sunulmuşsa da söz konusu kanun 2005'te Arabuluculuk Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle kalkmıştır. Bu kanun arabuluculuğu ikiye ayırmıştır. Bunlar, gönüllü arabuluculuk ve mahkeme bağlantılı arabuluculuktur. Gönüllü arabuluculukta, usul kuralları mevcut değilken; mahkeme bağlantılıda yargılama kuralları çerçevesinde arabuluculuk faaliyeti yürütülür(Türkiye Barolar Birliği, Ankara, 2016, s. 21).

Belçika'da, arabulucuları onaylayan merci, Belçika Federal Arabuluculuk Genel Komisyonu'dur. Bu komisyonda, arabuluculuk faaliyetleri; aile arabuluculuğu, sosyal arabuluculuk, medeni ve ticari uyuşmazlıklarda arabuluculuk şeklinde kategorilere ayrılarak faaliyetler sürdürülmektedir(Bilgin, s.15).

3.3. Diğer Bazı Ülkelerde Alternatif Uyuşmazlık Çözümü

Avrupa Birliği üye ülkeler dışında da Alternatif Uyuşmazlık Çözüm yöntemlerini uygulayan ülkeler de bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak Amerika, Avustralya, Japonya, olarak sıralayabiliriz. Şimdi bu ülke uygulamalarına değinelim.

3.3.1. Amerika 'da alternatif uyuşmazlık çözümü

Uyuşmazlıkların çözümünde yaygın olarak kullanılan bir mekanizma olan arabuluculuk, çağdaş hukukçuların güçlü bir araç olarak ortaya çıkmıştır. Arabuluculuğun en önemli özelliği, çatışan taraflar arasında karşılıklı olarak kabul edilebilir bir çözüme varmak amacıyla yapıcı tartışmaları kolaylaştıran tarafsız bir üçüncü taraf profesyonelin sürece dahil olmasıdır. Ortam ister resmi olmayan bir toplantı ister yapılandırılmış bir çözüm konferansı olsun, arabuluculuğun, devam eden

bir davanın konusu olabilecek veya tartışmalı hukuki karışıklıklara dönüşme potansiyeline sahip olabilecek anlaşmazlıkların çözümünde etkili bir araç olduğu kanıtlanmıştır. Arabuluculuğun göze çarpan bir özelliği, çatışan tarafların anlaşmaya varıp varmama kararı ve böyle bir anlaşmanın şartları konusunda tam özerkliğe sahip olmasıdır(Columbia Vergi Hukuku Dergisi, 2023).

Amerika’da arabuluculuk kurumu Erdman Yasası (Erdman Act) ile kabul edilmiştir. 1913 yılında ise, Newlands Yasası (The Newlands Act) ile “Arabuluculuk ve Uzlaşma Kurulları” oluşturulmuştur. ABD’de Alternatif Uyuşmazlık Çözümüne ilişkin bir diğer düzenleme ise, 1925’de yürürlüğe giren “Federal Tahkim Yasası” (Federal Arbitration Act) dır. Yasa, ticaret alanında alternatif uyuşmazlık çözüm yollarını düzenleyen ilk düzenlemedir. Bu yasanın ardından, 1937’de Federal Medeni Usul Yasası yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yasa, hâkimleri, federal hukuk davalarında çözüm üretici konferanslar yürütmekle yetkilendirmiştir. 1946 yılında yürürlüğe giren “İdari Usul Yasası” (Administrative Procedure Act) ile uyuşmazlıkların federal mahkemelere gidilmeden idari aşamada uyuşmazlığın çözümlenmesinin yolu açılmıştır(Arat, Doktora tezi, 2009)

ABD’de vergi uyuşmazlıklarında da oldukça sık uygulanmaktadır. Mükelleflerin uyuşmazlığın niteliğine göre çeşitli arabuluculuk programlarına başvuru yapma hakları bulunmaktadır. Bununla birlikte mükellefler genellikle, temyiz ve müzakere sonrası arabuluculuk yöntemine başvuruda bulunmaktadırlar. Mükellefler, müzakere ve temyiz sürecinde anlaşmaya varamadığı konuları arabuluculuğa intikal ettirme hakkına sahiptir(Yüce-Keleş, 2022).

3.3.2. Avustralya ‘da alternatif uyuşmazlık çözümü

Avustralya uyuşmazlıklar konusunda incelendiğinde Alternatif çözüm yolları ile ilgili 2011 yılında yapmış olduğu düzenlemeler mevcuttur. Sivil Uyuşmazlık Çözüm Kanunu ile vergi uyuşmazlıklarına çözüm bulmak adına yeni yollar izlenmesi gerektiğine işaret etmiştir. Bu kanun ile vergi uyuşmazlığı yaşayan mükellefleri yargı yoluna gitmeden bağlantılı adımlar izleyerek çözüm elde etmeleri sağlanmaktadır. Bu sayede adalete olan güven da artması sağlanmaya çalışılmaktadır(Biniş, 2013).

Avustralya’da vergi uyuşmazlıklarında, uyuşmazlıklar erken katılım ve doğrudan müzakere ile çözülemediğinde, Avusturalya Vergilendirme Ofisi (Australian Taxation Office) anlaşmazlıkları çözmek için uygun olduğunda

arabuluculuk uygulamasını kullanmayı önermektedir. Arabuluculuk genellikle taraflar arasındaki anlaşma ile başlatılır. Uyuşmazlıklarda yer alan Avusturalya Vergilendirme Ofisi (Australian Taxation Office) personeli ile birlikte, oluşan uyuşmazlığı çözmek veya ilerletmek için aktif bir çözüm yolu olmak için rol oynamaktadır(Jone, 2015: 562)

3.3.3. Japonya 'da alternatif uyuşmazlık çözümü

Japonya'da 2001'de, Alternatif Uyuşmazlık Çözüm yöntemlerinin yasal temellere ulaşması amacıyla Adalet Sistemi Reform Konseyi, tavsiye kararı yayınlamıştır(Özbek, 2016). Japonya da uyuşmazlık çözümü için dava yolu, mahkeme ile bağıntılı arabuluculuk, özel ve resmi kurumların yapabildiği tahkim/arabuluculuk ve mahkeme bağıntılı olmayan, geçici kurullarla sürdürülen müzakere, uzlaşma ve arabuluculuk yöntemleri uygulanmaktadır. Mahkeme ile bağıntılı arabuluculuk Japonya' da bina kirası, arazi değerine ilişkin davalar ve aile mahkemeleri konusu ile sınırlı tutulmuştur(Erol, 2018).

BÖLÜM 4: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ARABULUCULUK YÖNTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

4.1. Vergi Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Yönteminin Uygulanmasının Avantajları

Ekonomik yaşamdaki gelişmeler vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak da yargının iş yükünü artırmaya devam etmektedir. Bu artış sorunu birçok ülkeyi, vergi uyuşmazlıklarına yeni ve daha pratik olana yönlendirmek üzere çözüm olarak arabuluculuk müessesesine başvurmaya yönlendirmiştir(İrteş Gülşen, 2019, s. 269-276.)

Türk vergi sisteminde vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yönteminin uygulaması bulunmamaktadır. HUAK 'ın 1. Maddesine göre bu açıklamaya ilişkin olarak şöyle bir ifade yer almaktadır: *“Bu Kanunun amacı, hukuk uyuşmazlıklarının arabuluculuk yoluyla çözümlenmesinde uygulanacak usul ve esasları düzenlemektir. Bu Kanun, yabancılık unsuru taşıyanlar da dâhil olmak üzere, ancak tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri iş veya işlemlerden doğan özel hukuk uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde uygulanır...”* Bu kanun maddesine dayanarak arabuluculuk kural olarak tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri tüm uyuşmazlıklarda uygulanabilir. Özellikle, ticari uyuşmazlıklar, iş hukukundan kaynaklanan kıdem ve ihbar tazminatları ile fazla çalışma ücretleri, maddi ve manevi tazminat davaları, mirasın paylaşılması sorunları vb. gibi uyuşmazlıklar arabuluculuk yoluyla çözülebilir.

Arabuluculuk Fransa'da, Hollanda'da ve Belçika'da etkin olarak iç hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılmasına rağmen Türkiye'de ise sadece belirli mevzuatlarda karşılaşılan uyuşmazlıklarda kullanılmaktadır(İrteş Gülşen, 2019, s. 276.)

Türkiye'de henüz vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanmamakta olan arabuluculuk yolunun kullanılabilmesi için Alternatif Çözüm Yolları arasına eklenebilir. Ya da ek kanun maddesi oluşturularak vergi uyuşmazlıklarında yargı yoluna gidilmeden arabuluculuğa başvurulması şart koşulabilir. Böylece vergi uyuşmazlıklarında yargı yoluna başvurmadan önce seçilebilir değil zorunlu hale gelen bu yol sayesinde yargının iş yükü azalabilir ve uyuşmazlıklar daha kolay çözülebildiği

için mükellefin vergiye gönüllü uyumu artırarak avantaj sağlanabilir(Aydın Altınay, 2022, s.84)

Vergi uyuşmazlıkları çözümünde uygulanan barışçıl çözüm yöntemleri; Uzlaşma, cezalarda indirim, izaha davet, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, kamu denetçiliği, kanun yolundan vazgeçme olarak sıralayabiliriz(Erol, 2021,s 139-203). Gelişen dünya şartlarına ayak uydurmak açısından bu çözüm yollarına etkin olabileceğini düşündüğümüz arabuluculuk yöntemini de ekleyebiliriz.

Arabuluculuk doğası gereği gönüllülük esasına dayalıdır ve taraflar buna bağlı değildir. Gönüllü niteliği nedeniyle arabulucular müzakere sürecini kolaylaştırmak açısından önemlidir. Arabuluculuğun temel bir özelliği, arabulucuların tarafsızlığıdır(Ludington,2017).

4.2. Vergi Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Yönteminin Uygulanmasının Dezavantajları

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntem uygulaması başka açılardan bakıldığında zaman dezavantajları da yaratabilmektedir. Bunlara değinecek olursak;

Kanunlara uygun hareket edip tarh ve tahakkuk edilen vergilerini zamanında ödeyen vergi yükümlülerini olumsuz etkileyebilir. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyum içerisinde olan mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratabilir.

Verginin tanımındaki cebirlik ilkesi zedelenebilir.

Arabuluculuk yönteminde uyuşmazlık yaşayan taraflar ve bu taraflar arasında eşitsiz bir durum oluşabilir.

Vergi konusunda uzman kişiler tarafından arabuluculuk çözüm yönteminin uygulanmaması sistem açısından aksaklıklara neden olabilir.

Vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yöntem uygulaması olmadığından henüz bir içtihat oluşmamıştır. Bu nedenle aynı durumdaki uyuşmazlıklarda farklı sonuçlar oluşma durumunu beraberinde getirebilir (Konuralp, 2011).

BÖLÜM 5: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ARABULUCULUK YÖNTEMİNİN UYGULANMASINA YÖNELİK ARAŞTIRMA

Bu bölümde vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yönteminin uygulanması konusu üzerine bir araştırma yapılacak ve bu araştırma yöntemlerine ilişkin bilgiler verilecektir.

5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanması üzerine avukatlar ve serbest muhasebeci mali müşavirler ile görüşme yapılmıştır. Bu görüşmeler üzerine vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yönteminin uygulanmasının zayıf veya güçlü olmasına yönelik tespitlerde bulunmak amacıyla öneriler getirmek veya değerlendirmek bu çalışmayı önemli kılmaktadır.

5.2. Araştırmanın Modeli

Nitel araştırma, herhangi bir araştırma konusunda daha detaylı ve derinlemesine bilgi elde etmek, araştırmanın örneklem kitlesini oluşturan kişilerin konu hakkındaki düşüncelerini birincil kaynaktan öğrenmek ve sunacakları önerilerin farklı bakış açıları sunması bakımından büyük faydalar sağlayan bir araştırma yöntemidir(Creswell,2021).

Çalışmamızda, sürekli gelişim gösteren dünya düzeninde vergi uyuşmazlıklarınının barışçıl yollardan çözümü için hukuk mevzuatında yer alan arabuluculuk çözüm yönteminin uygulanması geleneksel çözüm yöntemlerine eklenmesi üzerine değişen olgu olaylar üzerine farklı perspektiflerden yeni bakış açıları ile değerlendirmek amacı ile nitel araştırma deseni kullanılmıştır.

5.3. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları

Nitel araştırma; herhangi bir sayısal veriye bağlı olmadan araştırmaya konusu olayın detaylı bir şekilde değerlendirme yoluna giden bir araştırma yöntemlerinden biridir. Nitel araştırmalarda; araştırmanın örneklemini oluşturan kişilerin sosyal ilişkileri ve dünyaya bakış açıları bu yöntemin başlıca kaynakları olan derinlemesine mülakat yoluyla irdelenmektedir.

Çalışma hakkında literatür araştırması yapıldıktan sonra on beş adet sorudan oluşan soru formu hazırlanmıştır. Soruların oluşturulması sürecinde literatürde konu

ile bağlantılı araştırmalar yanında alanında uzman olan kişilerin görüşlerine de başvurulmuştur.

Görüşme formu nihai halini aldıktan sonra araştırmamıza veri teşkil edecek katılımcılar belirlenmiş ve ardından katılımcıların isteği ve onayı doğrultusunda belirlenmiş zamanlarda görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşmelerin bir kısmı yüz yüze gerçekleştirilmiş olup bir kısmı da teknolojik araçların yardımı ile online (evrimii) olarak gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler, katılımcıların izni doğrultusunda ses kayıt cihazına kaydedilmiş ve sesli kayıt sırasında ayrıca bilgi notları da alınmış ve bu notlarda araştırmamızda veri olarak kullanılmıştır.

5.4. Araştırmanın rneklemi

Araştırmamızda nitel araştırmalarda sıklıkla kullanılan yöntemlerden biri olan “amaçlı örnekleme” yöntemi kullanılmıştır. Amaçlı rnekleme, asıl problemlerin tespiti, incelenen olgunun doğru bir şekilde açıklanmasına yardımcı olması ve geniş bilgilere erişilebilme imkanı sağlaması bakımından tercih edilen bir yöntemdir (Creswell, 2021). Araştırmamızın örneklemini vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yöntem uygulamasını vergi ile konusunda serbest muhasebeci mali müşavirler ve arabuluculuk yöntemini hukuk uyuşmazlıklarında uygulayan avukatlar oluşturmaktadır.

5.5. Araştırmanın Katılımcı Profili

Araştırmada toplam 22 katılımcı ile yarı yapılandırılmış görüşme (mülakat) tekniği kullanılarak görüşmeler yapılmıştır. Katılımcılar, çalışmanın özelinde vergi uyuşmazlık çözümü ile ilgili taraf olan on bir serbest muhasebeci mali müşavir ile arabuluculuk görevini ifa eden avukatlar arasından seçilmiştir. Seçilen avukatlar sayı olarak, özel sektörde çalışan avukatlardan on bir tane olacak şekilde oluşturulmuştur. Katılımcı bilgileri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Katılımcılar Serbest Muhasebeci Mali Müşavir on bir Katılımcı SMMM1- SMMM2- SMMM3- SMMM4- SMMM5- SMMM6- SMMM7- SMMM8- SMMM9- SMMM10- SMMM11 şeklinde, Avukat on bir katılımcı AV1-AV2-AV3-AV4-AV5- AV6-AV7-AV8 –AV9- AV10- AV11 şeklinde kodlanarak ifade edilecektir.

Tablo 4: Araştırmanın Katılımcı Profili

Sıra No	Katılımcılar	il	Mesleği	Görüşme Süresi
1	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	31
2	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	30
3	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	30
4	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	32
5	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	30
6	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	33
7	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	30
8	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	30
9	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	30
10	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	30
11	SMMM	ANKARA	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	30
12	Avukat	ANKARA	Avukat	30
13	Avukat	ANKARA	Avukat	30
14	Avukat	ANKARA	Avukat	32
15	Avukat	ANKARA	Avukat	30
16	Avukat	ANKARA	Avukat	31
17	Avukat	ANKARA	Avukat	30
18	Avukat	ANKARA	Avukat	30
19	Avukat	ANKARA	Avukat	31
20	Avukat	ANKARA	Avukat	30
21	Avukat	ANKARA	Avukat	31
22	Avukat	ANKARA	Avukat	30

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

5.6. Verilerin Analizi

Araştırmada veriler toplanmıştır. Kayıtlar tamamlandıktan sonra elde edilen bilgilerin analiz sürecine geçilmiştir. Görüşmelerin yeniden dikkatli bir şekilde dinlenmesi, görüşme sırasında alınan notların tekrardan gözden geçirilmesi ve katılımcıların beyan ve ifadelerine sadık kalınarak herhangi bir esaslı değişikliğe gidilmemiştir. Alan araştırmamıza esas teşkil eden sorularımıza verilen cevaplar sonucu elde edilen bulgular sırayla aşağıda belirtilmiştir. Ayrıca verilen cevapların analizine geçmeden önce, tüm sorular aşağıdaki tabloda ayrıca gösterilmiştir.



Tablo 5: Görüşme Soruları

Soru 1	Cinsiyetiniz <input type="checkbox"/> Kadın <input type="checkbox"/> Erkek
Soru 2	Yaşınız <input type="checkbox"/> 20 -30 arası <input type="checkbox"/> 31 -40 arası <input type="checkbox"/> 41 -50 arası <input type="checkbox"/> 51 -60 arası <input type="checkbox"/> 61 ve üzeri
Soru 3	Eğitim durumunuz <input type="checkbox"/> Lise <input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/> Diğer
Soru 4	Mesleki Deneyim Süreniz <input type="checkbox"/> 1 -5 yıl <input type="checkbox"/> 6-10 yıl <input type="checkbox"/> 11 -15 yıl <input type="checkbox"/> 16 yıl ve üzeri
Soru 5	Vergi Uyuşmazlıkları genel olarak mükellef kaynaklıdır ibaresi hakkında düşünceniz nedir?
Soru 6	Genel olarak vergi mevzuatının sürekli değişmesi ve mükellefin takip etmekte zorlanması Vergi Uyuşmazlıkları üzerinde etkisi nedir konu hakkındaki düşüncelerinizi paylaşabilir misiniz?
Soru 7	Vergi idaresinin uyuşmazlıklara yaklaşımını nasıl buluyorsunuz?
Soru 8	Vergi uyuşmazlıkları barışçıl çözüm yolları arasında Arabuluculuk un eklenmesi konusunda düşünceleriniz nelerdir?
Soru 9	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensubu ve/veya Yeminli Mali Müşavir mi bu görevi yürütmeli? Neden?
Soru 10	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemini Avukatlar mı yürütmeli? Neden?
Soru 11	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemi uygulanırsa vergi tahsilatlarında nasıl etkiler?
Soru 12	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanması İdari Yargının açısından değerlendirebilir misiniz?
Soru 13	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanması verginin cebirlik ilkesi göz önünde bulundurulduğunda devletin egemenlik gücüne aykırılık teşkil eder (Tarafların Eşitsizliği) mi? Neden?
Soru 14	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemi kanunlara uygun hareket eden mükellefleri nasıl etkiler?
Soru 15	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanması vergi tahsil maliyetlerini üzerinde ne gibi bir etkide bulunur?

Derinlemesine mülakat yöntemiyle yapılan görüşmelerimdeki SMMM katılımcılardan ikisi kadın, dokuzu erkek; Avukat katılımcıların altısı erkek, beşi kadınlardan oluşmaktadır. SMMM katılımcıların altısı 31-40 yaş, dördü 41-50 yaş, biri ise 51-60 yaş; Avukat katılımcıların ise dördü 20-30 yaş, beşi 31-40 yaş, ikisi ise 41-50 yaş aralığındadır. SMMM katılımcıların biri lise, ikisi yüksek lisans, sekizi lisans; Avukat katılımcıların ise biri doktora, ikisi yüksek lisans, sekizi lisans mezunudur. Mesleki deneyim süreleri ise SMMM katılımcıların altısı 16 yıl ve üzeri,

dördü 11-15 yıl, biri 6-10 yıl arası; Avukat katılımcıların biri 16 yıl ve üzeri, dördü 11-15 yıl, dördü 6-10 yıl, ikisi 1-5 yıl mesleki deneyime sahiptir.

5.6.1. Mali idarenin vergi uyumsuzlukları üzerindeki Etki Analizi

5.6.1.1. “Vergi uyumsuzlukları genel olarak mükellef kaynaklıdır” ibaresi hakkında düşünceniz Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Vergi Uyumsuzlukları genel olarak mükellef kaynaklıdır” ibaresi hakkında düşünceniz nedir?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılar SMMM1, SMMM2, SMMM3, SMMM5, SMMM6, SMMM7, SMMM9, SMMM10, SMMM11 bu ibareye katılmayıp vergi uyumsuzlukları genel olarak iki taraftan da kaynaklı olduğunu verginin beyan usulüne dayandığından, vasıflı eleman eksikliğinden, vergi işlemlerinin eksik ve aksak yapılmasından, verginin eşit olmadığından dolayı, SMMM8 ve SMMM4 ise vergi uyumsuzluklarının genel olarak mükellef kaynaklı olduğunu sürekli değişen dinamik ve karmaşık vergi yasalarından dolayı olduğunu düşünmektedir. AV1, AV2, AV3, AV4, AV5, AV7 ise bu ibareyi iki taraftan da kaynaklandığını uyumsuzluğun çift taraflı olduğu, AV6, AV9 vergi uyumsuzlukları genel olarak mali idare kaynaklı olduğu, AV8, AV10, AV11 ise vergi uyumsuzluklarının genel olarak mükelleften, bilgisizliği nedeniyle ve mevzuatın sürekli değişmesi, mevzuatı takip edememesi nedeniyle kaynaklandığını düşünmektedir.

5.6.1.2. Genel olarak vergi mevzuatının sürekli değişmesi ve mükellefin takip etmekte zorlanması vergi uyumsuzlukları üzerinde etkisi nedir konu hakkındaki düşüncelerinizi paylaşabilir misiniz? Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Genel olarak vergi mevzuatının sürekli değişmesi ve mükellefin takip etmekte zorlanması Vergi Uyumsuzlukları üzerinde etkisi nedir konu hakkındaki düşüncelerinizi paylaşabilir misiniz?” sorusu yöneltilmiştir. SMMM2, SMMM3, SMMM4, SMMM5, SMMM6, SMMM7, SMMM8, SMMM9, SMMM10, SMMM11, AV1, AV3, AV4, AV5, AV6, AV7, AV8, AV9, AV10, AV11 mevzuatın sürekli değişmesinin, mükellefin takip etmekte zorlanmasının vergi uyumsuzluklarına etkisi olduğunu bir anda vergi oranlarının değişmesi, yeni vergi türlerinin çıkarılması, kanunların yanlış yorumlanması ve kanunların çok sık değişmesinden dolayı düşünmektedirler, yeni yalın, hakkaniyetli, dolaylı vergilerden

arındırılmış vergi setlerinin kullanılması gerektiğini, SMMM1 ise bu soruya “çok değiştiği için olduğu için uyumsuzluklar buradan diyemeyiz açıkçası” şeklinde düşünmektedir, AV2 ‘nin ise bu konuda yorumu yoktur.

5.6.1.3. Vergi idaresinin uyumsuzluklara yaklaşımını nasıl buluyorsunuz? Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Vergi idaresinin uyumsuzluklara yaklaşımını nasıl buluyorsunuz?” sorusu yöneltilmiştir. SMMM1, SMMM2, SMMM7, SMMM9, SMMM10, AV1, AV4, AV5, AV10 vergi idaresi yetki sınırları çerçevesinde kolaylık sağlayarak uyumsuzlukları çözmeye yöneliyor.

SMMM5, SMMM6, AV7 vergi idaresinin uyumsuzluğu kolaylık sağlayarak, mükellef odaklı çözümlenmeye çalışıyor. Uyumsuzluk boyutu yüksek olmayan konularda da çözüm odaklı yaklaşıyor.

SMMM4, AV3 vergi idaresinin uyumsuzluklara yaklaşımını mükelleften daha fazla nasıl vergi tahsil edebilirim hesabı yaptığını düşünüyor.

SMMM8 vergi idaresinin dijitalleştiğinden çok fazla muhatap olmadıklarını işlemleri bu şekilde yürüttüklerini ifade etti.

SMMM3, AV6, SMMM11, AV9 vergi idaresinin uyumsuzlukları çözüme ulaştırmadığını, tüm başvuruların sonuçsuz kaldığını, devletçi olduklarından vergi tahsil odaklılar olarak ifade ediyor.

AV11 vergi müfettişlerinin vergi cezası kesilmeden önce kapsamlı araştırma yapmaları uyumsuzlukları azaltacağını düşünüyor.

AV2, AV8 soru hakkında yorumsuz kaldılar.

5.6.2. Vergi uyumsuzlukları çözümünde barışçıl çözüm yolları arasına yeni yöntemlerin uygulanması Soru Analizi

5.6.2.1. Vergi uyumsuzlukları barışçıl çözüm yolları arasında arabuluculuk un eklenmesi konusunda düşünceleriniz nelerdir? Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Vergi uyumsuzlukları barışçıl çözüm yolları arasında Arabuluculuk un eklenmesi konusunda düşünceleriniz nelerdir?” sorusu yöneltilmiştir.

SMMM1 “İki tarafı uyuşturmayı uzlaştırmaya çalışıyor işte. Gücüne göre gönüllü vermiyor vergiyi. Bunun bir karşılığı yok. Ben bunu verirsem sen de benim evimin önünde yol yaparsın, bunu verir, köprü yapacaksın gibi. Böyle bir şey vermiyoruz. Vergi veren karşılık gözetmeksizin veriyoruz bunu. Bir defa bütçe yaparak nerelere harcayacak? Dolayısıyla kamuya verilen bir şeyin konu edilmesi ve arabulucunun tarafının kamu olmayacak olması bana biraz uzak gibi geliyor. Bir Türkiye'deki idareler içerisinde maliye idaresi en ketum idarelerden birisidir. En sert kuralları olan, taviz vermeyen idarelerden birisidir. İdarenin karşı çıkacağını, ellerindeki o müessesenin elinden alınmasını istemeyeceklerini düşünüyorum. Çok olası görmüyorum açıkçası anladım. Peki birisi için karşınızda bir şey yok. Bana yararı oluyor. Bir ceza alacak oluyor, bir tarafta zarar görmüş oluyor dediğimiz şey yok. Hepimizi kamu olduğu için herkesin ortak faydası olan bir şeyi orada zarar veren herkesin ortak faydası olan bir şeyle karşılaştırması. Kolay bir şey değil diye düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM2 “Vergi dairesi açısından da olumlu iyi bir yöntem olabilir, mükellef açısından da olumlu olabilir diye düşünüyorum” yorumunda bulundu.

SMMM3 “Vergi dairesi idaresi olumlu yaklaşmadığı için burada mükelleflere sorun büyüyor orada demek istiyorum. Yani vergi idaresi uyumsuzluklara olumlu yaklaşmadığı için sorunları çözemediğinden sıkıntılar büyüyor. İdare çözüm odaklı değil.” yorumunda bulundu.

SMMM4 “Sadece vergi değil tüm hukuki uyumsuzlukların temelinde barışçıl çözüm yolları hayal ettiğim bir husus. Vergi uyumsuzlukları özelinde ise arabuluculuk müessesesi esaslı hukuki düzenlemeler ile gayet güzel yürüyebilir diye düşünüyorum. Burada önemli olan konu; vergisel uyumsuzluklarda kullanılacak arabuluculuk müessesesi için herhangi bir zümreyi öne çıkararak ya da tam tersi olacak şekilde değil de tüm vergi sorumlularını kucaklayacak, idari yargıyı aksatmayacak kanuni düzenlemelerin yapılmasıdır diye düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM5 “Yani çalışma olduğu konu hakkında aynı düşünüyorum. Özellikle çok fazla ders aldık hukuk alanında yani on beş ten fazla lisans derslerimiz oldu. Yeni bir kazanç kapısı gözle bakmıyorum zaten beni kesinlikle ama burada belli sınırlarda ve konularda gerekirse avukatlar yani bu konu söz konusu bunu yapmalı ama belli ki

eğitimine bakarak sınırlı tecrübe şartı sınav şartıyla bence kesinlikle vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yöntemi uygulanmalı.” yorumunda bulundu.

SMMM6 “Yani bu arabuluculuk meselesi çoğu konuda son zamanlarda son iki binli yıllardan sonra hızla arttı. Mesela ben bağımlı çalışırım işçiyim aynı zamanda işverenin de herhangi bir problem olduğunda işten ayrıldığımda. Artık mahkemeye direk gidemiyorum arabuluculuğa başvurmam gerekiyor. Mesela yen mevzuatta yürürlüğe girdi diye hatırlıyorum. Kira sözleşmelerinde uyuşmazlık yaşadığınız zaman orada da arabuluculuğa gitmeniz gerekebiliyor. Yeni yeni bir mevzuat olsa gerek. Öyle öyle bir şey var. Vergisel konularda arabuluculuk biraz daha bence iyi incelenmesi lazım. Çünkü burada vergi bütün toplumun tamamını etkileyen, her bir vatandaşı, üstüne vatandaşlık borcu olan bir yük ve devletin egemenlik gücünün göstergesinin yegane en büyük kalemi vergi. Yani bir devleti devlet yapan herkesten vergi toplar. Bunu arabuluculuğa devreder mi ederse ne olur, ne gibi aksaklıklar olur arabulucularda bu devlet gibi kendini bunu bence iyi araştırılması lazım. Biraz daha detaylı bakılması lazım diye düşünüyorum. Ama gelecekte devletin üstünden bir takım şeyleri nasıl noterlere, nasıl tam tasdik yapan yeminli mali müşavirlere devlet değilse vergisel konularda konusuna göre türüne göre aktarılacaktır diye düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM7 “Bu da önemli bir konu. Yine son zamanlarda aslında sadece vergi uyuşmazlıkları değil, arabuluculuk müessesesi çok ciddi önemli bir müessese. Çünkü ülkemizdeki dava sürelerini göz önüne aldığımızda çok ciddi süreler ortaya çıkıyordu. Bu anlamda arabuluculuğun gelmesi henüz işte maliyeye ya da işte bir vergi mahkemesine taşınmadan bir alt kurul ya da komisyon gibi düşünülebilir. Bu kendi aralarında tamamen bağımsız bir hakem gibi düşünebiliriz. Bunu bir araya geliyorlar ve süreci çözmeye çalışıyor. Esasında bu işçi işveren ilişkileri açısından da son zamanda çok önem arz etmeye başladı. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıkları açısından da bu arabuluculuğun eklenmesi yine son derece önemli bir adım sürece de. Yine ciddi anlamda katkısı alacağını düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM8 “Vergi uyuşmazlıklarında Arabuluculuk yöntemi uygulamasına gerek yok.” yorumunda bulundu.

SMMM9 “Vergi idaresi vergiyi tahsil eden makamdır. Arabuluculuk iki taraf için ortak bir yol olarak olumlu olacağını düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM10 “*Vergi uyuşmazlıklarında yargı yoluna başvurmadan önce barışçıl çözüm yolu yok. Vergi uyuşmazlıklarına daha hızlı çözüm bulunacağını düşünüyorum.*” yorumunda bulundu.

SMMM11 “*Arabuluculuğun eklenmesi yerinde olacaktır. Vergi tahsilini hızlandıracağı için uyuşmazlığın hızlı çözümlenmesini sağlıyor.* “ yorumunda bulundu.

AV1 “*Mantıklı buluyorum daha hızlı yol kat edilebilir*” yorumunda bulundu.

AV2 “*Arabuluculuk vergi uyuşmazlıklarında uygulanmamalı mantıklı değil*” yorumunda bulundu.

AV3 “*Vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk uygulanması olumsuz karşılıyorum. Toplumun ilgilendiren işlemler. Uyuşmazlıkların belirli kapılar ardında belirsiz durumlar teşkil ediyor. Genel olarak olumsuz karşılıyorum*” yorumunda bulundu.

AV4 “*Arabuluculuk kazan kazan ilkesine dayanıyor ve her iki tarafın da kazançlı çıkması dolayısıyla ve karşı tarafın idare olması ve onu temsil edecek ve kişiler de önemlidir. Uzlaşma gibi bağlayıcı olacağı önemlidir*” yorumunda bulundu.

AV5 “*Arabuluculuğun vergi uyuşmazlıklarına eklenmesinin faydalı olacağını düşünüyorum. Bir yargılama yapmıyorsa bir tarafının devlet olduğu kısımda arabulucu ne kadar tarafsız davranabilecek. Bunun sorgulanması lazım. Çünkü mesela uyuşmazlıklarında da bazı tüketici uyuşmazlıklarda taraf olduğu kamu, düzenlenen meslek hastalığı iş kazası olduğunda bir hizmet tespit davası olduğunda bunu niye engellemiş. Çünkü hizmeti kamu düzenini ilgilendiren ile ilgili tüm aracın, besinin diğer genel anlamdaki arabuluculuktan daha farklı çözümlenmesi gerektiğini düşünüyorum, yapıyorum. Mahkeme öncesi ve sonrasını deneyimlediğim için Taraflarından biri vergi idaresi olduğundan ne kadar tarafsızlık olduğundan kamu düzenini ilgilendirdiğinden bu konuda*” yorumunda bulundu.

AV6 “*Hukuk sistemine hızlandırmak bakımından olumlu buluyorum. Kişiler arasında farklılık arz edecek. İki tarafın onayı ile anlaşarak uyuşmazlığı gideriyorlar ancak taraflardan diğerinin devlet olması nasıl bir haksızlık, usulsüzlük olacağını düşünüyorum.*” yorumunda bulundu.

AV7 “*Eklenmeli Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanmalı. Devlet borcunu alıyor. Diğer dallara kıyasla daha faydalı olacağını düşünüyorum.*” yorumunda bulundu.

AV8 “*Kesinlikle vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yöntemi uygulanmalı. Yükseldikçe bilgisizliği olarak değerlendirmek adına uygulanmalı.*” yorumunda bulundu.

AV9 “*Genelde çok uygun değil hukuk sistemi açısından biraz daha eşitsizlik yarattığı düşünüyorum ancak vergi uyuşmazlıklarında uygulanabileceğine daha uygun olma düşüncem var güçlü vergi idaresini masaya oturtması açısından faydalı olacağını düşünüyorum.*” yorumunda bulundu.

AV10 “*Hukuk sistemimizde Arabuluculuk özel hukukta kullanılıyor. Bir görüşüm bulunmuyor. Ancak vergi konusunda Arabuluculuğa dahil olması olumlu ve olumsuz fikirlere sahibim. Taraflar eşit değil. Ancak sağlıklı kararlar alınabilirse uygulanabileceği görüşümdedir.*” yorumunda bulundu.

AV11 “*Arabuluculuk ticaret hukukunda uygulanıyor. Tarafsız olarak yapıyorlar. Uzlaşma vergi idaresi için vergi uyuşmazlıklarında daha uygun. Bence bu yolu getirmeyeceklerdir. Vergi konusunu başka bir birime bırakmazlar.*” yorumunda bulundu.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntem uygulamasına bazı katılımcılar tarafından vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinde hızlı sonuç vermesi açısından olumlu katkı sağlayacağı yönünde olmasına karşın diğer katılımcılar ise verginin söz konusu olduğu ve karşı tarafın mali idare gibi en sert kuralları olan, taviz vermeyen idarelerden olması arabuluculuk yönteminin vergi uyuşmazlıklarında çözüm yöntemi olarak uygulanmasını olumsuz karşılamaktadırlar.

5.6.2.2. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntemini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensubu ve/veya Yeminli Mali Müşavir mi bu görevi yürütmeli? Neden? Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensubu ve/veya Yeminli Mali Müşavir mi bu görevi yürütmeli? Neden?” sorusu yöneltmiştir.

SMMM1 “Komisyon olarak yürütülmeli. Vergi kaybı varsa toplum olarak hepimiz seksen beş milyon kişinin kaybı var, dolayısıyla faydalanıcısının bu kadar çok olduğu ve kamu olduğu bir yerde bunun böylece bir kişiye bırakılması doğru olmaz diye düşünüyorum. En azından bir komisyonu olmalı. İşte bir mali müşavir ya da iki yeminli mali müşavirden oluşan ya da tam tersi iki yeminli mali müşavir ya da bir mali müşavir, bir yeminli mali müşavir bir de idareden bir kişiden oluşan komisyon olabilir. Komisyon olması daha iyidir. Tek başına arabulucuya bırakılması doğru olmaz.” yorumunda bulundu.

SMMM2, “SMMM ve YMM yürütmeli, İdari yargı da Vergi konusunda SMMM ve YMM bilirkişilik yapabiliyor. Meslek mensubunun yürütmesi gerekir. Arabuluculuk yapan kişinin de bilirkişi olması meslek mensupları yürütmeli” yorumunda bulundu.

SMMM3 “SMMM-YMM taraf olmuş oluyor. O yüzden yapmamalı” yorumunda bulundu.

SMMM4 “Mesleğini hakkı ile icra eden Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri tenzih ederek söylemem gerekirse Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin bu konuda yeterli bilgi birikime sahip olduğunu düşünmüyorum. Ancak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere belirli bir yaş ve çalışma süresi zorunluluğu ya da Bağımsız Denetim müessesesinde yapıldığı gibi sınav zorunluluğu getirilerek bu konunun da üstesinden gelinebilir.” yorumunda bulundu.

SMMM5 “İkisi de yapabilmeli. Yetkinliğe bağlı olmalı.” yorumunda bulundu.

SMMM6 “Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntemini SMMM burada arabuluculuk yani bir kurumsallaşması gerekiyor. Kişisel olarak bakılmaması gereken bir unsur burada kişilerin ünvanından ziyade kurumsallık bence daha önemli. Yani bu işi yapabile seviyede mali müşavir arkadaşlarımız muhakkak vardır. Ancak yeminli mali müşavirlerin alanıyla serbest muhasebeci mali müşavirden alanı çoğu zaman birbiriyle kesişir. Zaman zamanda ayrışmalar mevcut uygulamalarda yeminli mali müşavirlerin yapmış olduğu tasdik işlemi bir anlamda noter vazifesi yerine geçiyor ve bir anlamda şu anki mevcut uygulamalarda yeminli mali müşavirlerden alınmış olan bir raporu siz sunduğunuz zaman otoriteye sizden ekstradan başka bir şey kendi inceleme ve denetleme yapmayabilirim diyor. Limitler koymuş orada işte vergi dairesine borcunuz varsa ya da iadeniz varsa kanun otoritesinden iadeniz olduğunda yeminli mali müşavir raporunu ibraz ettiğinizde belli

bir limite kadar. Başka bir incelemeye tabi tutmadan bu sizin iadenizi yerine getiriyor. Burada tam tersi şekilde burada alacaklı olan mükellef değil, vergi uyumsuzluklarını alacaklı olan taraf yüz doksan dokuz devlet oluyor. Kamu otoritesi oluyor. Burada da benim düşüncem devlet bu işi SMMM 'ler den çok YMM'lere bırakır diye düşünüyorum. Kendim mali müşavir olmama rağmen burada da bireysel olarak mali müşavir ya da yeminli malum şahıslar değil kurumsal olarak belli bir kurumsallığı gelişmiş belli bir portföyü oluşturmuş yeminli mali müşavirlerin bu işi mali müşavirlerle birlikte kurumsallık adı altında yürütmesinde fayda var diye düşünüyorum” yorumunda bulundu.

SMMM7 “Kesinlikle meslek mensubu yönetmeli lazım burada. Bu da hem kendi yapmış olduğum araştırmalardan hem de konuştuğum ya da sürece dahil olduğum davalar var. Şimdi burada şöyle bir sıkıntı var. Hukuk sisteminden bahsediyoruz. Hukuk çok genel bir ifade biliyorsunuz avukatlarda zaten şu an bu işi yapıyorlar ama burada şöyle bir sıkıntı var avukatlıkta da ya da hukukta da ayrı ayrı uzmanlık alanı var. Şimdi vergi hukuku çok ayrı bir uzmanlık isteyen bir konu. Görüştüğüm birçok avukat arkadaşım da vergi hukuku ya da vergi mahkemesi dediğim zaman hep böyle bir işte biraz geride durma çabaları var. Çünkü teknik bir konu ve ciddi anlamda özünde vergi olduğu için biz mali müşavirleri yakından ilgilendiren bir konu. Çok tartışılan bir konu. İşte meslek mensuplarının bağlı olduğu odalar ya da TÜRMOB da bununla ilgili çok ciddi adımlar atmaya çalış. Bu yöntemini meslek mensuplarının da yapması ile ilgili. Ama burada şöyle bir gerçek var. Evet, biz bunun yürütülmesi gerektiğini söylüyoruz. Çünkü teknik konu bizim bildiğimiz bir konu vergi. Çünkü bizim uzmanlık alanlarımızdan bir tanesi ama mecliste temsil edilebilirlik de çok önemli. Şimdi mecliste altı yüz tane vekil var. Bunların meslek dağılımına baktığımızda geçen parlamentoda on yedi tane mali müşavir vardı ama hukukçu olarak o kökenine baktığımızda bu sayının iki yüz ellilere falan yaklaştığını görüyoruz. Dolayısıyla buradaki en büyük sıkıntı mecliste bunun geçebiliyor ya da geçirmek. Biz işte her ne kadar tüm moda odalar bu konuda görüş sunsalardı Bakanlığı bunun son karar verileceği yer meclis olduğu için burada hep bir engel çıkıyor. Olayın bir de maddi boyutu var. Pastadan pay alma boyutu var. Şimdi avukatlar artık unvanların duruma geldiler. İşte ARB, diye bir ünvan çıktı mesela arabuluculuk gibi. Halbuki özellikle vergi uyumsuzluklarında ciddi anlamda bizlerin devreye girmesi gerektiğini düşünüyorum. Olayın bir başka boyutu biraz daha bizim kanunumuzdan yola çıkalım.

Şimdi üç bin beş yüz altmış sekiz sayılı kanunun yine genel ve özel şartlarına baktığımızda, mesela bizim staj giriş sınavına girmemiz için bir lisans fakültesinin lisans bölümünden mezun olmamız lazım. Orada dikkat ederseniz yine hukuk fakültesi diğer bölümlerden ön sırada yazılmış. Şimdi neden bu kanun bin dokuz yüz seksen dokuz yılında çıkarken, yine oradaki hazirun çoğunluğu hukukçulardan oluştuğu için kendilerini alan yaratmak amacıyla o bölümü oraya ekletmişler. Dolayısıyla hukuk fakültesi mezunu birisi. Mezun olduktan sonra bizim staj giriş sınavına girebilirken. Biz bırakın avukatlık yapmayı bir şu an arabuluculuk bile yapabilir durumda değiliz. Burada kocaman bir soru işareti var. Burada meslek örgütünün nasıl temsil edildiği ya da önümüzdeki süreçte nasıl temsil edilmesi gerektiğiyle alakalı. Neden diye sorduğunuz soruyu yani birçok nedeni var ama en büyük nedeni ya da bu görevi bizim şu an yürütmemizin nedeni tamamen parlamentoda temsil ile alakalı diye düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM8 “SMMM yapmalı gelir olarak pastadan pay almalı. YMM lerde yürütmeye yetkin kesim.” yorumunda bulundu.

SMMM9 “SMMM ve YMM olmalı ihtisas alanları olan ve eğitimli tecrübeli olan meslek mensupları yürütmelidir. Ancak her SMMM ve her YMM yürütmemeli. Kaliteden taviz verilmemeli.” yorumunda bulundu.

SMMM10 “SMMM ve YMM bu görevi yürütmesi Avukatlardan daha olumlu olacağı ve deneyim süresi şartı getirilerek daha olumlu olacağını düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM11 “SMMM/ YMM yürütmeli.” yorumunda bulundu.

AV1 “İkisi de yürütür ancak YMM’ler pek yaklaşımları olacağını düşünmüyorum. SMMM ’ler ne kadar yeterli olur bilmem ama eğitim alarak yapılabilir” yorumunda bulundu.

AV2 “Yorumu yok” yorumunda bulundu.

AV3 “Arabuluculuk görevini avukatlık yetkisi olan kişilerin yürütmesini uygun buluyorum. Arabulucu ve avukat sayısı yeterli ” yorumunda bulundu.

AV4 “Vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yöntemini SMMM ve YMM yapmasını uygun bulurum. Avukatların Vergi ile çok bilgisi yok. Arabuluculuk anlamında birlikte yapmaları yönünde teknik ve uzmanlık olarak birlikte hareket

etmelerini dilerim. Bu bağlamda Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Adalet Bakanlığı işbirliği içerisinde olmalı diye düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

AV5 “Kesinlikle bu konuda SMMM kesinlikle uzman olan yürütmesi lazım. Çünkü sadece hukukçular yapıyor arabuluculuğu ama avukatı ile ilgili genel hukuki bilgileriyle olamayacağını düşünüyorum. Birçok alanda faaliyeti kısmını bilmiyorum. Teknik bilgi gerektirdiğinden haklarını hem idarenin haklarını işte bu ceza miktarının hesaplanması, indirim oranlarının ne kadar uygulanması bunu bir genel anlamdaki düşünüyorum ama uzmanlaşmak lazım. Vergi hukuku alanında belirli bir meslek sahip kişilerden seçilmesi gerektiğini düşünüyorum. Vergi Uyuşmazlıklarının çözümünde avukat ve SMMM birlikte yürütmesi gerekir. Avukatlarında belli bir yıl şartı ile vergi konusunda uzman olması gerektiğini düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

AV6 “Bence kanun ile yürütülür Arabuluculuk. Bence hukukçuların yürütmesi daha doğru olur.” yorumunda bulundu.

AV7 “Hem avukatlar hem de SMMM-YMM yürütmeli. En azından uzman bir SMMM ya da YMM eklenebilir faydalı olur.” yorumunda bulundu.

AV8 “SMMM ve YMM yürütmeli” yorumunda bulundu.

AV9 “Avukatlar yapıyor şuan. Ancak çok önemli bir görev değil. Hukuki ve vergisel bir boyutu yok. Herhangi bir kişi de yapabilir. Hiç fark etmez kimin yaptığı.” yorumunda bulundu.

AV10 “Arabulucu tarafsız olmalı, tecrübeli ve hukuk fakültesi mezunu olması gerekmekte. Ben bu kategoriye vergi uyuşmazlıklarında uygulanması için Avukatların yanında SMMM 'lerin de yapması görüşündeyim.” yorumunda bulundu.

AV11 “Arabuluculuk avukatlara verilmiş bir görev. SMMM ve YMM bu göreve haiz değiller. Pek bir şans yok. Kanunun değişmesi gerekir.” yorumunda bulundu.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensubu ve/veya Yeminli Mali Müşavir mi bu görevi yürütmeli? Neden? Sorusuna SMMM ve AV katılımcıların cevapları SMMM ve YMM'lerden ve mali idareden oluşacak komisyonlarda arabuluculuk müessesesini icra edilmesi gerektiği, eğitim alarak SMMM ve YMM meslek mensuplarının bu görevi yürütmelerini, avukatların bu görevi yürütmelerinin arabuluculuk kanununa göre daha doğru bulan görüşler bulunmaktadır.

5.6.2.3. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntemini avukatlar mı bu görevi yürütmeli? Neden? Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemini Avukatlar mı bu görevi yürütmeli? Neden?” sorusu yöneltilmiştir.

SMMM1 “Aslında bunların hepsini bir bütün olarak değerlendirmek lazım ama tek başına sadece tek başına sadece değil bu olacak. Bu müessesenin taraflarının böyle bir komisyon olması görüşümdedir. Gerçi şey yapılabilir tabi hani çok düşük tutarlar için belki şey yapılabilir hani on bin liraya kadar olan uyuşmazlıklarda görevlendirilebilir. Atıyorum yüz bine kadar olan uyuşmazlıklarda iki kişiden oluşan bir komisyon, bir milyona kadar olanlarda en az üç kişilik, bir milyondan sonraki beş kan böyle şey yapılabilir. Ama bu işlerin bir komisyon etrafında ve meslek mensuplarından yeminli mali müşavir varmış, serbest muhasebeci mali müşavir varmış, bir avukat idare eden birisi falan şeklinde bir komisyon olması kesinlikle daha faydalı olacağı düşüncesindedir. Tek başına avukat tek başına olması uygun değil diye düşünüyorum. Çünkü o benim bakış açım farklı. Yani bir avukatlar şu anda bir şey yapıyorlar, yapıyorlar işte şey kollarında yaralamalı suçlar hariç olmak üzere hiç bir şey yapıyor. Burada yararlanıcılar olarak hepsi olduğu için doğru olmaz diye düşünüyorum. Bir kişi bırakılması bu işin çok doğru olacağını düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM2 “Avukatların bu görevi yürütmemeli vergi konusunda yetersiz.” yorumunda bulundu.

SMMM3 “Avukatlar da yürütmemeli İki taraftan da bağımsız olmalı.” yorumunda bulundu.

SMMM4 “Bence gerekli yeterliliğe sahip Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler yürütmelidir. Vergisel konular ve bununla ilgili uyuşmazlıkların çözümünde Mali Müşavirlik mesleğini hakkı ile icra eden meslek mensuplarının daha müspet sonuçlar sağlayacağı görüşümdedir.” yorumunda bulundu.

SMMM5 “Avukatların vergi muhasebe anlamında backgroundu varsa yapabilir. Özel bir yetkinliği varsa yapmalı. SMMM ve YMM yapmalı.” yorumunda bulundu.

SMMM6 “Yani arabuluculuk deyince hukuk bizim bugünkü bugüne kadar aklımızdaki arabuluculuk müesseselerinde hep hukuku ilgilendiren avukatların daha

çok söz sahibi olduğu konular önümüze geldi. Ancak vergi uyumsuzlukları ile ilgili biz arabuluculuğu devreden çıkartıp vergi mahkemelerinde davalarımız görüldüğü zaman ya da komisyonlara gittiğimiz zaman gelir idaresindeki komisyonlara yanımızda hiç avukatla gitmiyoruz. Genelde hep mali müşavir arkadaşlarla gidiyoruz. Dolayısıyla burada arabuluculuk yönteminde de muhtemeldir ki bizim arabuluculuk kurumundaki yanımıza gideceğimiz arkadaşlar yine avukatlar değil mali müşavirler yeminli mali müşavirler olacaktır diye düşünüyorum. Yürütme olarak da.” yorumunda bulundu.

SMMM7 “Kesinlikle avukatların yürütmemesi gerektiğini düşünüyorum. Tabii ki şöyle avukatlara böyle bir alan yaratılabilir ama bir şart. Mesela bu alanda bir master ya da belirli bir akreditasyon eğitim. Bunları alanların belki vergi hukuku konusunda gerçekten rüştünü ispatlamış avukatlar Evet belki bunu yapabilirler. Bu bizim için de geçerli. Bir şey denilebilir. Evet mali müşavir ya da yeminli mali müşavirler arabuluculuk yapabilir ama X kurumunun akrepte olmuş bir kurumun belirli eğitimlerinden geçmesi gerekir. Nasıl biz bilirkişilik yaparken belirli temel eğitim vesaire hukuk eğitimlerini alıyoruz Yine aynı şekilde bu bize de sağlanırsa biz de mali müşavir olarak zaten eğitime açık meslek sürekli eğitim merkezimiz var. Biliyorsunuz zaten düzenli olarak katılmamız gereken eğitimler var. Kesinlikle biz de bu eğitimlere katılarak bu süreci yönetebiliriz. Dolayısıyla sorduğunuz soruda da avukatlar tek başına yürütmemeli. Evet, onlar da sistemin içine dahil olabilir. Çünkü bazı davalarda tamamen vergi bilmek ya da hukuk bilmek yetmiyor. O işin özüne de hakim olmak lazım. Çünkü girdiğimiz toplantılarda da mesela gözlemliyorum. Hukukçu gözüyle yorumlamakla işte. Mali müşavir gözüyle bazı şeyleri yorumlamak, farklı meslek örgütü de bu noktada görev yapabilir ama tek başına avukatlara verilmesini ben tamamen mali boyuttan yani pastadan pay vermemek, dışarıya bu meslek grubunu ya da bizleri kapsam dışı bırakmak olarak düşünüyorum” yorumunda bulundu.

SMMM8 “Avukatlar Vergi uyumsuzluklarında arabuluculuk yöntemini icra etmemeli.” yorumunda bulundu.

SMMM9 “Temel argümanları bilmesi kaydıyla Avukatların yürütmemesi gerekir. Verginin tüm teferruatını ve sahayı bilmemiz nedeniyle kıymetli arabulucu olabiliriz.” yorumunda bulundu.

SMMM10 “Avukatlarda yürütebilir deneyimli ve eğitimli olmak kaydıyla ancak SMMM-YMM’lerin bu görevi ifa etmesini daha uygun buluyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM11 “Vergi Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk faaliyetini Avukatlar yürütmemeli. Mevzuata hakim olan SMMM ve YMM yürütmeli.” yorumunda bulundu.

AV1-AV4 “Sadece avukatlar yürütmemeli eğitim aldıktan sonra SMMM’ler de yapabilir.” yorumunda bulundu.

AV2 “Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanmasına karşı olduğundan yorumu yok.” yorumunda bulundu.

AV3- AV6 “Avukatlar yürütmeli.” yorumunda bulundu.

AV5 “Birlikte uzman avukatlar ve SMMM le birlikte yapmalı. Avukatlar vergi konusunda uzmanlaşmış olanlar yapmalı.” yorumunda bulundu.

AV7 “YMM ve SMMM de yürütebilir ancak Avukatlar eşliğinde.” yorumunda bulundu.

AV8 “Konu hakkında eğitim alan avukatlar vergi hukukunda uzman olan avukatlar yürütmeli” yorumunda bulundu.

AV9 “Arabuluculuk mesleği dikkate alınacak ise tahkimdeki hakemlik mesleği gibi olacaksa dikkate değer olacaksa ucu alınmaz. Şu an avukatlar yapıyor. Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson ülkelerindeki gibi deneyimlerden yararlanabilirsek etkili olabilir..” yorumunda bulundu

AV10 “Avukatlar ve SMMM ‘nin de bu görevi ifa etmesi taraftarıyım.” yorumunda bulundu

AV11 “Avukatlar yürütmeli ve vergi alanında uzmanlık almaları gerekiyor.” yorumunda bulundu

SMMM katılımcılar vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yöntemini vergi tüm ülkeyi ilgilendirdiğinden bu görevi bir kişinin üstlenmesinin yanlış olduğu bir komisyon eşliğinde bu görevin yapılması gerektiği, avukatların da taraf olduğundan avukatların yürütmemesi gerektiği, vergisel konularda eğitimli olan ve mevzuata hakim bilirkişi olan SMMM ve YMM’lerin uygulaması gerektiğini düşünmektedirler. Avukat katılımcılar vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk

yöntemini avukatların yürütmesi gerektiğini, vergi hukuku ile ilgili eğitim alan avukatlar ile YMM ve SMMM 'lerin de birlikte yürütülmesi gerektiği kanısındalar.

5.6.3. Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yönteminin etkinliği üzerindeki Etki Analizi

5.6.3.1. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntemi uygulanırsa vergi tahsilatlarında nasıl etkiler? Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemi uygulanırsa vergi tahsilatlarında nasıl etkiler? “sorusu yöneltilmiştir.

SMMM1 *“Vergi tahsilatını hızlanır. Bir deyim var daldaki üç kuştan çantadaki bir kuş iyidir diye. Şimdi karşımda karşımda bir şey var. İlgilendiren bir olay var. Olay gerçek mi değil mi? Tam bir usul esas doğru incelenmiş bir rapor doğru bağlanmış mı? Oraların hiçbirini bilmiyoruz ama çok net değil inceleme. Ondan sonra bir komisyonun ya da bir uzlaşmanın konusu olduğunda taraflar bunu kabul edip bağladıklarında bir tutanağını çok hızlı bir şekilde gerçekleşir ödeme ve nakde dönüşme hazinenin finansman dengesi açısından faydalı olabilir. Faydalı olabilir, oranını hızlandırabilir. Çünkü şöyle oluyor: Yani orada vergi ceza ihbarnamesi üzerinden uzlaşma yapıyorsunuz, yoksa üzerine yapmıyorsunuz. Zaten bir kesinliği yok. Herhangi bir yere yazılmış bilgi olarak bağlandıktan sonra aslında tahsil edilebilir duruma geçiyor. Dolayısıyla bende görüyorum uzlaşılan bu tip durumlarda insanlar bu şeye sahip çıkıyorlar yani tariflerine sahip çıkıp ödeyebileceklerse zaten oradaki uzlaşım ödemelerini yapıyorlar. Tahakkuk ve tahsilatları hızlandırır” yorumunda bulundu.*

SMMM2 *“Olumlu etkilenir. Tahsilatı arttırır. Kolaylaştırıcı yöntem. Ödemeden kaçınmamayı sağlıyor. Aftan faydalanıp ödemeyi hızlandırıyor.”* yorumunda bulundu.

SMMM3 *“Etkilemez, olumlu yönde tahsilatı etkilemez”* yorumunda bulundu.

SMMM4 *“Vergi tahsilatları ile ilgili bir etkisi olacağını düşünmüyorum.”* yorumunda bulundu.

SMMM5 *“Kesinlikle sürenin artacağını. Bir de insanların genelde mükellef tarafından bilgi eksikliği olduğunu düşünüyorum. Orada daha kısa sürede bileceğini etkili ve hızlı bir yöntem olur diye düşünüyorum”* yorumunda bulundu.

SMMM6 “İşte devletin egemenlik alanı ile ilgili bir konu. Yukarıdaki sorulara ilişkili bir konu vergi tahsilatlarında azalma da olabilir. Artış olur mu ya da aynı mı kalır? Tecrübe etmek lazım. Burada arabuluculuğa niçin ihtiyaç var ona bakmak lazım. Vergi, vergi, vergi uyumsuzlukları ile ilgili arabuluculuk müessesinden ziyade yargı süreci işlediği zaman devlet alacağını geç tahsil ediyor ya da edemiyor. Arabuluculuktaki amaç, vergiyi geç tahsilatı öne çekmek mi? Ya da az da olsa önden tahsilatı onlar da razı olacak mı onları tam bilmiyoruz. Uygulamalarını görmek lazım. Tahsilatları bence nispeten de olsa azaltır, yani tutar olarak azaltabilir.” yorumunda bulundu.

SMMM7 “Şimdi tahsiller konusu tamamen ayrı bir konu, ayrı bir tartışma konusu. Son zamanlarda maliye tarafından çok ciddi olarak üzerinde durulan bir konu. Kendi maliye çalışanlarında tahsilat yapılması gerektiğiyle ilgili bakanlık yetkilileri tarafından ciddi anlamda baskı var. Bunu zaten anlıyoruz. Şimdi birebir bu yöntemin gelişmesi vergi tahsilatlarını doğrudan etkileyeceğini düşünmüyorum. Çünkü evet siz arabuluculukta bir noktada anlaşılıyor olabilirsiniz ama burada bir rakam da çıkabilir. Bu ortaya çıkan rakamın yani vergilendirme sürecindeki o dördüncü ten bahsediyoruz. Esasında o tahsilat aşaması sıkıntılı bir süreç. Orada şuna dikkat etmek gerekiyor. Bence maliyenin farklı yöntemlere başvurması lazım. Sadece arabuluculuk yöntemi değil de örneğin işte sosyal sigortalar kanunda var borcu olmayan mükelleflere mesela yüzde beş lik bir indirim durumu söz konusu. Aynı şekilde vergiye uyumlu mükellef diye bir uygulamamız var bizim. Ama bu piyasaya baktığımızda ciddi anlamda kullanılmıyor. Örneğin KDV ya da muhtasar SGK beyannameler aslında ele aldığımızda düzenli ödeyen mükelleflere daha indirimli oran vesaire uygulanabilir. Böyle uygulamalar, yöntemler geliştirilirse, tahsilat ciddi anlamda olumlu olarak diye düşünüyorum. Dolayısıyla arabuluculuğun uygulanması birebir vergi tahsilatına katkı sağlamayacaktır. Çünkü arabuluculuğun özünde zaten iki tarafın anlaşması odaklı bir sistem var. Yoksa birebir bunu tahsil et diye bir uygulama yok. Yani maliye birini görevlendirip hadi ikimizin arasını bul gel bunun rakamını tahsilat gibi bir uygulama yapmıyor. Buradaki arabuluculuğun özü tamamen farklı ama tahsilatta birebir dediğim gibi ilişkisi olduğunu düşünmüyorum. Farklı çözüm yolları aramak lazım.” yorumunda bulundu.

SMMM8 “Tahsilatları arttırır. “yorumunda bulundu.

SMMM9 “Pozitif yönde etkiler. Vergi ödeme konusunda gönüllülük usulü değil zorunluluk esası geçerli. Tahsilat sıkıntısı olduğundan faydalı olacağı düşüncesindeyim.” yorumunda bulundu.

SMMM10 “Tahsilat oranında vergi davalarının uzun sürmesi konularına bakmak gerekir. Dava açıldığında vergi tahsilatının geç yapar. Bence olumlu etkiler.” yorumunda bulundu.

SMMM11 “Vergi uyuşmazlıkları vergi mahkemelerine konu yansıdığına vergi tahsilatı geç olur.” yorumunda bulundu.

AV1 “Olumlu etkilenir. Şuan da da barışçıl çözüm yolları ile vergi dairelerinde işlemler yapılıyor. Tahsilatları arttıracığını düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

AV2 “Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanmasına karşı olduğundan yorumu yok.” yorumunda bulundu.

AV3 “Denge meselesi idare ve mükellef arasında farklı kişilerle farklı dengeler oluşturacak. Önemli olan devletin öngördüğü rakam nedir bu bağlamda.” yorumunda bulundu.

AV4 “İdarenin arabuluculuk yetkisini verdiği kapsam önemli ve bir ön alınmış olur. İdarenin tahsil edemediği vergiyi tahsil eder.” yorumunda bulundu.

AV5 “Vergi Uyuşmazlıkların çözümünde arabuluculuk yöntemi uygulanırsa vergi tahsilatlarını nasıl etkiler; arttıracığını düşünüyorum. Çünkü orada artık kendine kendini daha rahat bir ortamda hissettiği için katılacak idareye karşı kendini anlatabilecek daha hangi miktarda ödeme planı çıkacak. Yapılandırma uzlaşmaya yeterli bilgi alamayabilir haklarını bilemeyebilir yani dezavantajları ve avantajları neler bunu bilemedim ama yapacakları tarafları bir araya getirmeden önce vatandaşı bilgilendirmeyeceğini düşünürüm. Uygulanması değerlendirilebilirsiniz. Vergi tahsilatlarını arttırıcı etkide bulunur.” yorumunda bulundu.

AV6 “Vergi tahsilatlarını arttırıcı etkide bulunur. Kişiler arasında haksızlık ve hukuksuzluk olacağını düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

AV7 “Vergi tahsilatları etkili yapılandırmalarla arabuluculuk yöntemi ile tahsilatlar artabilir.” yorumunda bulundu.

AV8 “Kesinlikle olumlu yünde etkiler. Karara erişmek açısından mağduriyetlerin sonlanması açısından olumlu.” yorumunda bulundu.

AV9 “Vergi idaresinin yani güçlü tarafın masaya oturacağı için ve çözüm için masaya oturuyorsa olumlu olur. Ancak ben girdiğim vekili olduğum davalarda idare ile hiç uyuşmazlığı çözümleyemedim. Eğer amaç yol tüketmek olacaksa faydası olacağını düşünmüyorum.” yorumunda bulundu.

AV10 “Olumlu etkisi dava aşamasına geçmeden vergi tahsil edilebilir olumsuz yönü ise mükellefler Arabuluculuk yöntemiyle daha az vergi ödeyecekleri yönünde düşünebilirler.” yorumunda bulundu.

AV11 “Vergi tahsilatları hiçbir zaman etkilenmez banka hesaplarına vergi borcundan dolayı haciz konulabiliyor. Ancak daha özel vergiler Kurum geçici vergi gibi vergilerde katkı sağlayabilir ya da sahte belge kullanma cezalarına katkı sağlayabilir. Vergi uyuşmazlıklarında uzlaşma daha uygun aslında her iki türlü tahsilatlarda fayda sağlanabilir.” yorumunda bulundu.

SMMM1, SMMM2, SMMM5, SMMM9, SMMM10, SMMM11 Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yöntemi vergi tahsilatlarını hızlandırır, kolaylaştırır yorumunu yaparken SMMM8 Vergi tahsilatlarını arttıracığını, SMMM3, SMMM4, SMMM7, AV9, AV11 vergi tahsilatlarını etkilemeyeceğini, SMMM6 ise vergi tahsilatları ile ilgili bir öngöründe bulunmamıştır. AV10, vergi dava aşamasına geçmeden tahsil edilebilir ve daha az vergi ödeyeceklerini düşünerek hareket edebilirler görüşündedir. AV1-AV4-AV5-AV7-AV8 Vergi tahsilatlarını arttıracığını, AV2 yorumu yok, AV3 bir öngöründe bulunmadı, AV6 ise haksızlık ve hukuksuzluk olacağını düşünmektedir.

5.6.3.2. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanması idari yargının açısından değerlendirilebilir misiniz? Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanması İdari Yargının açısından değerlendirilebilir misiniz? “sorusu yöneltilmiştir.

SMMM1, SMMM2, SMMM3, SMMM4, SMMM5, SMMM6, SMMM7, SMMM9, SMMM10, SMMM11 vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk

yönteminin uygulanması idari yargının yükünü hafifleteceğini düşünüyor. SMMM8 ise bilgi eksikliğini gidererek olumlu etkileyeceğini düşünüyor.

AV1-AV3-AV4-AV5-AV7-AV8-AV9-AV10 Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanması idari yargının yükünü hafifleteceğini düşünüyor, AV2 “Arabuluculuk vergi uyuşmazlıklarında uygulanmamalı mantıklı değil” yorumu yoktur bu nedenle, AV6 “En uzun süren dava idare davaları. Süre bakımından daha olumlu etkileyeceğini düşünüyorum” yorumunda bulundu. AV11 “Arabuluculuk idari yargının konusuna girmiyor. Belki ilerleyen zamanlarda oluşabilir. Usul yönünden düşünecek olursak. Eksik hususların giderilmesi sağlanıyor. Sistem usul kurallarına göre uygun değil.” yorumunda bulundu.

5.6.3.3. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanması vergi tahsil maliyetlerini üzerinde ne gibi bir etkide bulunur? Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanması vergi tahsil maliyetlerini üzerinde ne gibi bir etkide bulunur? “sorusu yöneltilmiştir.

SMMM1 “Aslında Avrupa çok yüksek vergi tahsil maliyeti olarak. Ancak ülkemiz çok fazla uygulama kullanıyoruz. Yirmi sene önce ortalama on beş kişi olan vergi dairesi tahakkuk servisleri şuan ama yedi çalışan var. Bu kadar düştü herhalde. Biz artık elektronik ortamda veriyoruz. Mükellef kendisi otomatik gidiyor. Şimdi vergi tahsil maliyeti Türkiye yüksek değil. Zaten dünya milletler içerisinde iyi sıralardayız. Türkiye düşük olduğunu biliyorum. Vergi tahsil maliyetlerinde etkisi olmaz.” yorumunda bulundu.

SMMM2 –SMMM8 “Vergi tahsil maliyetini azaltıcı etkide bulunur. 6183 sayılı kanun ödeme maliyetleri yüksek.” yorumunda bulundu.

SMMM3 “Çok etkisi olmaz. Şu anki Arabuluculuk maliyeti çok yüksek maliyetli değil.” yorumunda bulundu.

SMMM4 “Arabuluculuk yönteminin vergi tahsil maliyetlerini etkileyeceğini düşünmüyorum. Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların üzerinde sorunların halledilmesidir. Arabuluculuk. Vergi tahsili ilgili sorunlarla ilgilenmiyor.” yorumunda bulundu.

SMMM5 *“Tahsil maliyetlerini üstlenmiyor çok fazla. Tahsil maliyetlerini düşürür diyemem ama uygulamada görmek gerekir.Net bir yorum yapamayacağım.”* yorumunda bulundu.

SMMM6 *“Yani vergi tahsil maliyetleri. Devletin ben çok olduğunu düşünmüyorum sadece vergi artık. Günümüzde teknolojinin gelişmesi ile birlikte kurumsal olarak bir mekana gidip vergi ödevlerimizi yerine getirip ödemelerimizi yapmıyoruz. Artık teknoloji ile birlikte biz taksitlendirmelerimizi ödemelerimizi hatta mükellefiyetle ilgili beyanlarımızı tahtlarımızı bile tahakkukları. Kendimiz bulunduğumuz ortamda online olarak oluşturabiliyoruz Arabuluculuk yönteminin uygulanması vergi tahsil maliyetlerini değil de iş kolunun çıkmasını salık verecektir. Bu da belki işgücü yaratacaktır. Devletin ekstradan arabulucu yöntemin uygulamasına, vergi tahsilatı maliyetleri üzerinde olumlu etkisi şöyle olabilir. Vergi tahsili ile ilgili istihdam yapmayacaktır belki oradaki kişileri başka alanlara daha verimli bir şekilde kullanabilir diye düşünüyorum. Pozitif etkisi olur. Vergi, tahsilat anlamında.”* yorumunda bulundu.

SMMM7 *“Şimdi yine esasında arabuluculuk yönteminin uygulanmasıyla daha önce de ifade ettiğim gibi on bir soruda vergi tahsilini direkt doğrudan ilgilendiren bir konu olduğunu düşünmüyorum. Ama buradaki farklılık vergi tahsil maliyeti üzerine demiş. Şimdi bunu esasında şey açısından değerlendirmek lazım. Maliye açısından değerlendirmek lazım. Şimdi vergi, tahsil maliyeti derken orada farklı bir tartışma konusu var. Kanun koyucu vergiyi tahsil etmek için ne gibi maliyetlere katlanıyor o ayrı bir konu. O çok bildiğim bir konu değil Maliye tarafında ama mükellef açısından baktığımız zaman tabii ki arabuluculuk yönteminin bir maliyeti var. Çünkü oradaki şu an için avukat arkadaşlara yine bir tarife üzerinden onu ödemesi gerekiyor. Burada zaten şuna bakmak lazım. Kanun koyucunun özellikle dava süreçlerinde zaten kaybetmesi halinde biliyorsunuz kanun koyucu olsa devlet de olsa masraflar karşı tarafa ait oluyor. Dolayısıyla burada benim zaten kafamın net olmadığı nokta bu arabuluculuk yönteminin uygulanması tahsille çok alakalı bir konu olduğunu düşünmüyorum. İşin özü itibariyle. Dolayısıyla tahsil maliyeti üzerine ne gibi bir etkide bulunur? Olumlu bir etkide bulunacağını düşünmüyorum. Maliyetlerinin üzerinde. Çünkü arabuluculuktaki katlanılan maliyetlerin genel itibariyle zaten hep mükellef tarafına kalıyor. Çünkü davayı siz açmak zorunda oluyorsunuz. Şeyleri de incelediğimizde genel olarak davaları ya da bu arabuluculuk sürecini incelediğimizde*

genelde hep mükellef tarafından sürecin başlatıldığını görüyoruz. Çünkü otorite bir şey söylüyor. Siz itiraz etmek istiyorsanız zaten süreci başlatıyorsunuz. Dolayısıyla süreci başlatırken o dava vesaire ücretlere katlanmanın maliyetini ayrı değerlendirmek lazım. Arabuluculuk yönteminin bize getirdiği maliyeti ayrı değerlendirmek lazım. Kanun koyucu açısından da tahsil maliyetinde kaybetme vesaire davayı kaybetme durumlarında onların üzerine ekstra bir yük olacağını düşünüyorum. Ama genel itibariyle birebir etkili kavramlar değil bence.” yorumunda bulundu.

SMMM9 “Fayda maliyet analizine bakmak gerekir. Vergi ceza ihbarnamesi gönderecek ancak çok öngöremedim. Konu hakkında görüşüm oluşmadı.” yorumunda bulundu.

SMMM10 “Arabulucu ücret maliyeti olacaktır. Tahsil oranının artışına bakarak fayda maliyet analizi yapılması gerekir.” yorumunda bulundu.

SMMM11 “Tahsil maliyetlerini azaltır.” yorumunda bulundu.

AV1-AV3- “Vergi tahsilat maliyetlerini bilmiyorum ama devlet vergi alacağını tahsil etme yoluna gidebiliyor icra işlemlerini hemen başlatabiliyor. Tahsil maliyetleri üzerine etkisi nasıl olur bilmiyorum. Ne düşürür ne arttırır.” yorumunda bulundu.

AV2 “Arabuluculuk vergi uyumsuzluklarında uygulanmamalı mantıklı değil” yorumu yoktur.

AV4- “Olumlu etki sağlar. Yargı faaliyeti çok uzun sürdüğünden vergi tahsil maliyetlerini de etkilediğinden azaltacağını düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

AV5-AV6 “Vergi tahsil maliyetlerini azaltıcı etkide bulunacağını düşünüyorum. Dava masrafını da ortadan kaldıracak ve sadece arabuluculuk maliyeti olacaktır.” yorumunda bulundular.

AV7 “En azından dava masrafından kurtuluyor. Olumlu olur.” yorumunda bulundu.

AV8 “Vergiyi tahsil etmek için bir kısmında ciddi bir takım maliyetler, masraflar oluyor. Vergi geç de tahsil edilebiliyor. Eğer arabuluculuk yöntemi getirilirse vergi idaresi masada olursa maliyetleri azaltır.” yorumunda bulundu.

AV9 “Enflasyonist dönemde olduğumuz için hızlı tahsilat yapar.” yorumunda bulundu.

AV10 “Yargı süreci öncesi uygulanması vergi tahsilatını olumlu etkiler. Enflasyona karşı vergiyi korur. Tam ve zamanında vergisini ödeyen mükellefleri olumsuz etkileyebilir.” yorumunda bulundu.

AV11 “Arabulucular anlaşmaları tutar üzerinden almaktadırlar. Uzlaşma vergi uyuşmazlıkları çözüm yollarında uygulanması daha mantıklı.” yorumunda bulundu.

5.6.4. Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanmasının taraflar açısından Etki Analizi

5.6.4.1. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanması verginin cebirlik ilkesi göz önünde bulundurulduğunda devletin egemenlik gücüne aykırılık teşkil eder (tarafların eşitsizliği) mi? Neden? Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanması verginin cebirlik ilkesi göz önünde bulundurulduğunda devletin egemenlik gücüne aykırılık teşkil eder (Tarafların Eşitsizliği) mi? Neden? “sorusu yöneltilmiştir.

SMMM1 “Sanki sıkıntı çıkabilir” yorumunda bulundu.

SMMM2 “ Bu sistemin içinde eğer uzlaşma varsa uzlaşma, çözüm yolu farkı yok? Uzlaşmada vergi aslında bile indirim yapılabiliyorken arabuluculuğunda bu sistemden çok bir farkı yok aslında. Uzlaşma sistem şöyle bir şey vergi cezalarını indirmede devletin cebriyle hiçbir bağlantısı yok Bence cezalar sanabilir ama aslında incekse bu konuda ben çok şey değilim. Yani, suçu işleyen veri işlemekle itham edilen mükellefin vergi. Aslında indirmek bana göre hem eşit ve adil bir sistem değil yani vergi aslında dokunmadan bir şeyler yapılıyorsa hiçbir problem yok ama vergi aslında indirim söz konusu. İkisini indirmek gibi bunlar eşitlik ilkesine aykırı bence.” yorumunda bulundu.

SMMM3-SMMM4 “Egemenlik gücünü etkilemez. Çünkü böyle bir uygulama yapılan koşulları sınırlandırılacaktır diye düşünüyorum.” yorumunda bulundular.

SMMM5-SMMM8 “Aykırılık teşkil edeceğini düşünmüyorum. Amaç süreci anlatmak tam bilgilendirme yapmak hızlandırmak. Arabuluculukta anlaşamazlarsa bir üst mahkemeye gider.” yorumunda bulundular.

SMMM6 “Arabulucu kurum, devletin artık vergi tahsilatını yapan, onun adına sorumluluğu olan mı Diyelim artık ya da ona aracılık eden kurum olacak. Zaten isminden belli arabuluculuk müessesesi, tarafsızlık tarafsızlıkların eşitsizliği yani devletin yerine geçmiş olacak belli konularda belki belli konularda geçemiyor olacak. Burada da arabuluculukla ilgili bence uyuşmazlıklarda konu anlamında tutar anlamında sınırlandırmalar konulacaktır. Yani her konuya arabuluculuğa bakamayacaktır, devletin egemenliğini zedeleyici ona hanel getirecek herhangi bir konunun arabuluculuk müessesine bırakılmaması gerekir.”

SMMM7 “Tarafların eşitsizliği olarak şimdi şöyle: Burada devletin egemenlik gücü var. Evet verginin kanuni ilkesi de var ama buradaki işin özüne bakmamız gerekiyor. Çünkü arabuluculuk müessesesi tek tarafı koruyan müessese değil. Amaç zaten mükellefin de işine yaraması şöyle Yani belki haklı olduğu bir dava sürecine girdiğinde bir yıl, iki yıl hatta daha uzun süreler var. İki yılda tamamlanacak olan bir davayı belki üç ayda beş ayda lehine olarak sonuçlandırabilir. Dolayısıyla bunu yani bir filtre olarak düşünebiliriz. Yoksa devletin egemenlik hakkına karşı taraflar eşittir eşit değildir. Demektense şöyle bakmak lazım. Olaya teknik olarak arabuluculuğu ben bir hakem olarak düşünüyorum. Bir tarafta kanun koyucu bir tarafta mükellef var ve tarafsız olarak iki tarafı inceliyor. Esasında bilirkişiliğinde mantığına uygun bir yöntem. Dolayısıyla taraflar bir kere eşit diye düşünüyorum. Evet bunu söylüyorum ama teknik olarak böyle ama iş sahaya geldiğinde işte maliye maalesef bazı noktalarda kendi tarafına. Yani tabii celse biraz daha oraya at gözlüğüyle bakıp mükellefi bazı durumlarda mağdur ediyor. Bununla ilgili birçok şey var, karar var ama onun da farklı noktaları var işte istinaf vesaire. İş uzuyor, süreç uzuyor. Dolayısıyla bu yöntemin uygulanması evet vergi cebridir zorla alınır vesaire. Evet bunlar anayasanın maddelerinde de geçiyor ama bu müessesenin neden çıktığını esasında bakmak lazım. Yardımcı olmak, katkı sağlamak, hukuk sistemine de katkı sağlamak. Bunun ilk çıkma amaçlarından bir tanesi de hem idari yargıdaki işte gerek personel yetersizliği, hakimlerin yetersizliği, sürelerin çok uzun olması. Avukatların bu noktada devreye girerek hem onların yükünü alması hem de maddi anlamda bir

kazanç sağlaması hedeflenmişti. O yüzden ben çok aykırılık teşkil ettiğini düşünmüyorum. Bu noktada” yorumunda bulundu.

SMMM9 *“Aykırılık teşkil etmez. Vergi Borçlarının da yapılandırılması gibi Arabuluculuk da devletin egemenlik gücüne aykırılık teşkil etmez.”* yorumunda bulundu.

SMMM10 *“Aykırılık teşkil etmez. İdareye karşı dava açılabilir. Dava yoluna gitmeden bir çözüm yolu nitelendirebiliriz.”* yorumunda bulundu.

SMMM11 *“Cebrilik ilkesini zedelemes.”* yorumunda bulundu.

AV1-AV3-AV4-AV5-AV6-AV7-AV8 *“Devletin egemenlik gücüne aykırılık teşkil etmez”* yorumunda bulundular

AV2 *“Arabuluculuk vergi uyuşmazlıklarında uygulanmamalı mantıklı değil”* yorumu yoktur.

AV9 *“Zedelenmez. Sonuçta vatandaşın hak arama yoludur. Aykırılık teşkil etmez. Devlete olan borcunu ödeme noktasında olumlu olacağı için aykırılık olmaz.”* yorumunda bulundu.

AV10 *“Arabuluculuk vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanırsa meblağların daha da düşeceği görüşü var. Bu nedenle devletin egemenlik gücüne aykırılık teşkil eder.”* yorumunda bulundu.

AV11 *“Vergi İdaresi cebirlik yöntemiyle haciz koyarak devlet kendisi icra koyarak bu hakkı kullanıyor. Arabuluculuk yönteminin geleceğini düşünmüyorum gelirse egemenlik gücüne aykırılık teşkil eder.”* yorumunda bulundu.

5.6.4.2. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntemi kanunlara uygun hareket eden mükellefleri nasıl etkiler? Soru Analizi

Araştırmada katılımcılara “Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemi kanunlara uygun hareket eden mükellefleri nasıl etkiler? “sorusu yöneltilmiştir.

SMMM1 *“Maalesef kötü etkiler çünkü yani kötü etkiler stok afları vergi afları çıkarılıyor. Mükellefler bunu öğrenince zaten gelecek zaten yapılandırma gelecek şekilde bunu öğrenince yavaş yavaş vergiden kaçınma artmaya başlıyor. Bazıları*

doğru yapıyorlar çizginin içinde kalalım çevrede ne varsa onu yapalım. “yorumunda bulundu.

SMMM2 “Vergi afları da aynı şekilde uzlaşma da aynı şekilde. Arabuluculuk da aynı şekilde, hepsi için ortak vergi. Aslında bir indirim söz konusuysa düzenli ve doğru bir şekilde vergi ödeyen mükellef bu işten caydırır yani o da diğerleri gibi davranmaya başlayacaktır. Ama vergi cezalarında indirim yapmak devletin bunu affetmesi ya da indirilmesi bunda bir sakınca görmüyorum. Yani mükellefi olumsuz bir durum görmüyorum çünkü her cezayı durum kasıt gerektirmez. Zaten kasıt olduğu zaman da arabuluculukta çözülecek bir şey değildir. “ yorumunda bulundu.

SMMM3 “Etkisi olmaz. Kasıtlı kasıtsız vergi uyuşmazlıklarına çözüm üretir.” yorumunda bulundu.

SMMM4 “Kanunlara uygun hareket eden mükellefler vergi uyuşmazlıkları ile karşı karşıya kalmayacak diye bir husus olamaz. Aksine Kanunlara uygun hareket eden mükellefler daha çok Vergi Uyuşmazlıklarına konu iş ve işlemlerle karşılaşabiliyorlar. Bu yöntem kanunlara uysun ya da uymasın herkesin işine yarayacak bir süreçtir diye düşünüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM5 “Bu hak onlar için de geçerli. Kanunlara uygun hareket eden mükellef her zaman yandığı için.” yorumunda bulundu.

SMMM6 “Yani bunu bu sorudan bağımsız, şöyle ilk önce şuna bakmak lazım: Kanunlara uygun hareket eden mükellefler bugün devlet kurumundan mı diyeyim, otoriteden mi diyeyim, dolaylı olarak zaman zaman tokat yiyor. O da işte günümüz Türkiye’inde bazı şeylerin tam oturmadığından dolayı vergi tahsilatlarında sıkıntı olduğu için dönem dönem devlet vergi alacaklarının tahsilatına giderken af adı altında kanunlar çıkartıyor. Vergisini zamanında eksiksiz ödeyen mükellef bunu gördüğu zaman cezalandırılmış olan kesimin kendisi olduğunu düşünüyor. Vergi uyuşmazlıkların çözümünü de arabuluculuk yöntemi. Kanunlara uygun hareket eden mükellefleri normal şartlarda bugünkünden çok farklı etkilemeyecektir. Ancak şunu düşünecektir muhtemelen arabuluculuğa müessesesi kurulmasa bile devlet zaman zaman dönem dönem vergi affi çıkartıyor. Yıllardır vergi borcunu ödememiş gecikme zammı birikmiş olan mükellefin gecikme zammını işte yeniden değerlendirme adı altında değerleyip gecikme zammını silebiliyor. Bu da zamanında vergisini ödemiş olan mükellef için ceza gibi bir şey olmuş oluyor. Bir tarafın cezasını diğer taraftan

çıkartmış gibi bir şey olmuş oluyor. Şu anki durumla arabuluculuk müessesesi geldikten sonraki durumlarda çok şey değişmeyecek.” yorumunda bulundu.

SMMM7 “Genel itibariyle mükellef zaten kanunlara uygun hareket etmeli bir kere. Hani bunu net olarak ifade etmek lazım ama bazı durumlarda gerek kasten gerekse de yanlışlıkla böyle kanunlara uygun hareket etmediği durumlar olabiliyor. İtibariyle ben vergi uyuşmazlıkların çözümünde arabuluculuk yöntemi kullanıyorum diyen bir mükellef kanuna uygun hareket etse de etmese de yani bu tespit edildiği halde zaten artık şu mantıklı olmak lazım direk biz dava konusu olmadan önce arabuluculuk aracılığıyla bu süreci yönetmemiz lazım. Esasında bu mantığın oturması lazım ülkemizde. Çünkü yeni bir yöntem hemen başımız sıkıştığında bir dava vesaire değil de ya da birebir işte ben kanunlara uyuyorum. O yüzden arabuluculuk müessesesini kullanmam atlarım demek çok mantıklı bir yöntem değil bence. Ama burada belki de burada şu an barolar devreye girer bilmiyorum çünkü şeylerin reklam yapması çok hoş. Karşılanmayabilir, mahkemelerin vesaire ama böyle bir yöntemin olduğu dava konusu yapılmadan tarafların bir araya gelerek çoğu işini belki birebir hepsini çözemese de belirli bir noktaya getirileceğini vurgulanması lazım. O yüzden kanunlara uygun hareket eden mükellefleri de yani ciddi anlamda etkiler ya da etkilemez diyemiyorum. Sadece o bilinçte olması gerektiğini düşünüyorum. Böyle bir yöntem var. Evet, biz işimizi düzgün yapıyoruz. Çünkü bazen kanunlarda ciddi anlamda yoruma açık konular da var. Biz kendi aramızda bile konuşurken farklı düşüncelere sahip oluyoruz. Ama işin özünde zaten amacımız kanunlara uygun hareket etmek. Ama bazen Maliye bunun uygun olmadığını düşünebilir ya da tam tersi maliyenin yapmış olduğu bir uygulamayı işte son zamanlarda çok tartışılan bir konu. Finansman, gider kısıtlaması vesaire bir sürü davalar açılıyor kazanılıyor işte. Sonra Maliye tekrar bir üst mahkemeye başvuruyor vesaire. Burada bakıldığı zaman demeye çalışıyor ama yani bazı durumlarda mevcut olan kanunları da sollamak yorumlamakta tabii ki bizlere düşüyor. Bu noktada önümüze çıkan her kanun, her tebliği tabii ki uygulamakta zorunluyuz ama maliyenin de son zamanlarda bu konuda adımları var. Şöyle mesela yine yakın zamandaki bir örnek şimdi enflasyon muhasebesi ile ilgili tebliğ yayınlanma aşamasında. Bununla ilgili mesela biz tür noktada toplantı yaptık. İşte İstanbul arasında toplantılar yaptık orada gelir dersinden de o süreci yöneten grup başkanları katılıyor. Yani o tebliği oturup taraflar tartışıyor, mail atıyorlar. Bakın taslak tebliği var bunun üzerinde değiştirilmesi gereken yorumlamamız gereken yerler varsa

fikirlerinizi istiyoruz. Yani bu karşı tarafın tamamen iyi niyet göstergesi. Yani ben kanun koyucuyum benim dediğim budur. Ben bunu çıkardım bunu uygulayın bu sıkıntılara yol açmamak için ilerleyen aşamalarda tebliği yayınlıyor. Hatta taslak tebliğ yayınlandı. Sonra görüş önerilerimiz oldu. Onun üzerine ikinci taslak tebliğ yayınlandı. Yirmi dört kasımda şimdi tekrar oturuldu düşte tekrar bir toplantı vardı. Gelir dersinde bu süreçle ilgili. Yani son zamanlarda ciddi anlamda mükellef odaklı bir yaklaşım durumu söz konusu idare tarafından. Bu da tabii ki olumlu bir süreç. Bizi de bu sürece dahil etmeleri güzel. O yüzden toparlayacak olursak bu soruyu da yani kanuna uygun hareket etmek tabii ki olumlu anlamda etkiler. Çünkü kanuna uygun hareket ederseniz zaten uyumsuzluk olmaz. Basit düşünersek yani söz dinlemek gibi bir şey. Bu sizin başınızda bir otorite var. Onun söylediklerini uygularsanız zaten çok sorun olacağını düşünmüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM8 *“Olumlu etkiler. İşi bilen insanlarla.”* yorumunda bulundu.

SMMM9 *“Diğer Mükelleflerin haklarını etkilemez. Bu durum söz konusu değil.”* yorumunda bulundu.

SMMM10 *“Kanunlara uygun hareket eden mükellefi etkilemez. Örneğin sahte fatura alan mükellef yanlışlıkla da dava yoluna gidebilir. Her mükellefin ihtiyaç duyacağı bir uyumsuzluk çözüm yöntemi olduğundan etkilemez.”* yorumunda bulundu.

SMMM11 *“Olumsuz etkiler. Vergiden kaçınma yoluna gider.”* yorumunda bulundu.

AV1 *“Vergisini ödeyenlere imtiyazlı durumlar sunulabilir. Diğerlerinden daha eksik haklar tanıyabilir.”* yorumunda bulundu.

AV2 *“Vergisini ödeyenleri olumlu etkiler.”* yorumunda bulundu.

AV3 *“Kanunlara uygun hareket eden mükellefleri başka mükellefleri çarpan etkisi yaratıp vergiyi etkiler. Siyasete de bağlı sorunlu alan bu sebepten dolayı mükellefler arasında eşitliği bozar diye düşünüyorum.”* yorumunda bulundu.

AV4 *“Bunu anlatmaya çalışmıştım. Burada yine görüşmesine görüşmesinin idare açısından çerçeve çizilmezse Burada indirim yapılandırma noktalarında bütün inisiyatif, bütün keyfiyet görüşmesine katılacak olan idare personeline bırakılması durumunda alınacak vergi, yapılan indirimlerin yapılması, noktası zamanında ödeyen mükellef açısından artık sorun yaratmaya başlar.”* yorumunda bulundu.

AV5 “Arabuluculuğun handikabı ortaya çıkabilir. Yapılandırma gibi, uzlaşma gibi uygulamalar var. Vergisini zamanında ödeyen mükellefle arabuluculukta ise vergisini taksitlendiren veya indirim alan mükellef arasında caydırıcı etkide handicap ortaya çıkar bu durum uzlaşma ve taksitlendirme durumu için de söz konusu.” yorumunda bulundu.

AV6 “Kanunlara uygun davranan biz mükellefler zaten her zaman şu an mağdur duruma düşüyoruz. Burada da aynı şey yaşanacaktır farklı bir durum değil ve olmayacak.” yorumunda bulundu.

AV7 “Etkileneceğini düşünmüyorum. Ödeyen vergisini ödemeye devam edecek.” yorumunda bulundu.

AV8 “Mükellefler daha rahat olurlar. Bir avukat olarak yargılanmak istemem arabulucuyla halletmem uyumsuzluğu halletmek isterim.” yorumunda bulundu.

AV9 “Olumsuz etkileyeceğini düşünmüyorum. O da bir süreç sonuçta. Vergi Affi çıktığında nasıl etkilenmiyorsa yine etkilenmez.” yorumunda bulundu.

AV10 “Olumsuz etkisi olabilir kanunlara uygun hareket eden mükellefleri. Verginin daha az ödeme fikri olumsuz etkiler.” yorumunda bulundu.

AV11 “Kanunlara uygun hareket eden mükellefin sorun yaşayacağını düşünmüyorum.” yorumunda bulundu.

SMMM1, SMMM2, SMMM11, AV10, AV6, AV5, AV4, AV3 olumsuz etkileyeceğini düşünürken, SMMM3, SMMM6, SMMM7, SMMM9, SMMM10, AV11, AV9, AV7, etkilemeyeceğini düşünüyor.

SMMM4, SMMM5, SMMM8, AV8, AV7, AV1, AV2 kanunlara uygun hareket eden mükellefin vergi uyumsuzluğu yaşamayacağı anlamına gelmiyor, olumlu etkiler.

SONUÇ

Vergi ülkeler için her zaman önemini korumuştur. Devletler hükümet nezdinde kamu harcamalarının finansmanı için vergiyi araç olarak kullanmaktadırlar. Özellikle sosyal ve ekonomik hayata müdahale aracı haline gelmiştir.

Ancak zaman zaman verginin tarafları arasında anlaşmazlıklar da yaşanabilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları, verginin tarafları olan vergi yükümlüsü ve mali idare arasında vergiyi doğuran olayın vuku bulması, verginin aşamaları olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ortaya çıkmakla birlikte, mali idarenin başlattığı vergi incelemeleriyle de oluşabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarını taraflar barışçıl yöntemlerle ortadan kaldırmaktadır. Bu barışçıl yöntemleri hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, cezalarda indirim, izaha davet, kanun yolundan vazgeçme, kamu denetçiliğidir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde barışçıl yöntemlerin kullanılmasının yanında diğer bir seçenek de yargı yoluna girmektir. Ancak yargı yükünün çok fazla olmasından mütevellit davanın sonuçlanması uzun zaman almakta sonuca bir türlü bağlanamayan uyuşmazlık durumu beraberinde gecikme faiziyle birlikte aşırı vergi yükünü de beraberinde getirmektedir. Olumlu gelişim gösteren tüm alanlarda olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da daha hızlı, etkin, amaca yönelik barışçıl çözüm yollarının uygulanması kaçınılmazdır. Arabuluculuk yöntemi ülkemizde hukuk uyuşmazlıkların çözümünde etkin bir rol üstlenmektedir.

Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanması uyuşmazlığı çözüme kavuşturma noktasında yardımcı olabilir. Ancak vergi uyuşmazlıkları barışçıl çözüm yollarından olan uzlaşma müessesesi ile benzerlik göstermektedir. Ancak aralarındaki en önemli farklılıklardan bir kaç tanesi; Uzlaşma müessesesinde iki taraf vardır bunlar mali idare ve mükellef ancak arabuluculukta üç taraf bulunmaktadır bunlar mali idare-mükellef-arabulucudan oluşur. Uzlaşma müessesesi verginin yasallığı ilkesine paralel hareket eder mali idare devletin egemenlik gücünü temsil eder yani tarafların eşitsizliği ilkesi vardır, arabuluculukta ise taraflar eşit olarak algılanır. Uzlaşma makamı, vergi yükümlüsünün mali idareye başvurusu üzerine yapılan isteğe bağlı iken arabuluculuk makamı, uyuşmazlığın dava açılmadan önce yapılması zorunlu olan bir işlemdir.

Bu bağlamda gelişmiş ülkelerin vergi uyuşmazlıklarında uyguladıkları çözüm yollarına bakmak faydalı olacaktır. Avrupa Birliği sürekli gelişim gösteren yapısına dayanarak hukuki iş birliği çerçevesinde üye ülkeler nezdinde zorunlu kılmaktadır. Sınır ötesi uyuşmazlık çözümlerinde birlik sağlanması gerekir. Alternatif uyuşmazlıkların çözümünde barışçıl yöntemlerine başvurulmaktadır. Bu yöntemler arasında bulunan Arabuluculuk yöntemi Fransa'da öncelikle sivil toplum kuruluşlarında uygulanmaya başlanmıştır. Fransa' da iş hukuku ve aile hukuku uyuşmazlık süreçlerinde uygulanmaya başlanmış. Daha sonra da vergi uyuşmazlıklarında kullanılan bir yöntem haline gelmiştir. Hollanda'da vergi uyuşmazlıklarında önemli bir rolü vardır. Hollanda Gelir İdaresi arabuluculuk yöntemini resmi bir yol olarak belirtmiştir. Yine Avrupa Birliği üye ülkelerinden Belçika'da ise idari davalarda uygulanmaktaydı.

Amerika'da vergi uyuşmazlıklarında da arabuluculuk oldukça sık uygulanmaktadır. Mükelleflerin uyuşmazlığın niteliğine göre çeşitli arabuluculuk programlarına başvuru yapma hakları bulunmaktadır.

Japonya, Mahkeme ile bağlantılı arabuluculuk Japonya' da bina kirası, arazi değerine ilişkin davalar ve aile mahkemeleri konusu ile sınırlı tutulmuştur

Avustralya'da alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri uygulanmaktadır. Avustralya'da vergi uyuşmazlıklarında, uyuşmazlıklar erken katılım ve doğrudan müzakere ile çözülemediğinde, Avustralya Vergilendirme Ofisi anlaşmazlıkları çözmek için uygun olduğunda arabuluculuk uygulamasını kullanmayı önermektedir.

Vergi konusunda mali idare ile yaşanan uyuşmazlıklar mevcut sistemdeki yükü hafifleterek alternatif yöntemlere yönelerek daha işlerlik kazandırılması bakımından sistemselsel olarak yenilikler eşliğinde uygulanmaktadır. Ülkelerde vergi yapılarına bakılarak sistemselsel analizlerle uygulanabilirlik kararı alıp alternatif uyuşmazlık yöntemlerini vergi konusunda uygulamaya koymaktadırlar.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yöntemi uygulanmamaktadır. Konu ile ilgili literatür araştırması yapıldıktan sonra faydalı olacağı düşünülerek nitel araştırma desenlerinden derinlemesine mülakat yöntemi ile sekiz serbest muhasebeci mali müşavir ve sekiz avukat ile bir görüşme yapılmıştır. Çalışmamızda, sürekli gelişim gösteren dünya düzeninde vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollardan çözümü için hukuk mevzuatında yer alan arabuluculuk çözüm

yönteminin uygulanması çözüm yöntemleri arasına eklenmesi üzerine değişen olgu olaylar üzerine farklı perspektiflerden yeni bakış açıları ile değerlendirmek amacı üzerine yapılmıştır. Çalışma on beş sorudan oluşmaktadır. Katılımcılar Serbest Muhasebeci Mali Müşavir on bir Katılımcı SMMM1 - SMMM2 - SMMM3 - SMMM4 - SMMM5- SMMM6 - SMMM7 - SMMM8 - SMMM9 - SMMM10 - SMMM11 şeklinde, Avukat on bir katılımcı AV1-AV2-AV3-AV4-AV5-AV6-AV7-AV8-AV9-AV10-AV11 şeklinde kodlanarak ifade edilmiştir.

Çalışmada genel olarak vergi uyuşmazlıklarının çift taraflı olduğu, sadece mükellef kaynaklı olmadığı mevzuatın sürekli değişmesinin, mükellefin takip etmekte zorlanmasının vergi uyuşmazlıklarına etkisi olduğunu düşünmektedirler. Mali idarenin uyuşmazlıklara yaklaşımını, genellikle mali idarenin mevzuat çerçevesinde sorunları çözümlenmeye çalıştığını yönünde beyan ettiler. Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yöntem uygulamasına çoğunluk olarak esaslı hukuki düzenlemeler ile arabuluculuğu ifa edenlerin eğitimli olması kaydıyla vergi uyuşmazlıklarına daha hızlı çözüm bulması, vergi tahsilatları hızlandırması ve arttırması, arabuluculuk kazan kazan ilkesine dayandığından ve her iki tarafın da kazançlı çıkması, nedeniyle vergi idaresi ve mükellef adına olumlu olacağı yönünde bakmaktadırlar.

SMMM katılımcılar, vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yöntemini vergi tüm ülkeyi ilgilendirdiğinden bu görevi bir kişinin üstlenmesinin yanlış olduğu bir komisyon eşliğinde bu görevin yapılması gerektiği, avukatların da taraf olduğundan avukatların yürütmemesi gerektiği, vergisel konularda eğitimli olan ve bilirkişi olan SMMM ve YMM'lerin uygulaması gerektiğini düşünmektedirler. Avukat katılımcılar vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yöntemini Arabuluculuk Kanunu' na göre avukatların yürütmesi gerektiğini, vergi hukuku ile ilgili eğitim alan avukatlar ile YMM ve SMMM 'lerin de birlikte yürütülmesi gerektiği kanısındalar.

Vergi uyuşmazlıkları çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanması katılımcıların yarısına göre vergi tahsilatlarını hızlandırması, kolaylaştırması yönünde; diğerleri ise etkilemeyeceği, bir kısmı ise yorumsuz kalma yönündedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanmasının, katılımcılara göre genel olarak idari yargının yükünü hafifleteceği öngörüsündedirler.

Sonuç olarak yapılan araştırma vergi uyumsuzlukları çözümünde arabuluculuk yönteminin uygulanması, katılımcılar tarafından vergi sisteminin idari yargının yükünü hafifletmesi, vergi tahsilatlarını hızlandırması ve arttırması, vergiyi paranın değer kaybı tehlikesine karşı koruması, verginin tahsil maliyetleri üzerine azaltıcı etkide bulunacağı nedeniyle olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (1997). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akıncı, Z. (2003). *Milletlerarası Tahkim*, Ankara
- Akyavaş, O. Vergi Usul Kanunu'na Göre Düzeltme. *Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Bilim Raporu, Sayı: XLIII-12/87, s.42.*
- Altınay Aydın, E. (2022). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Çözüm Yolları: Türkiye Açısından Bir Değerlendirme. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Anne Leborgne, “La Mediation Familiale: Une Voie Dapaisement Des Conflits Familiaux”, *Revue Lamy Droit Civil*, 2015
- Arat, N. (2009). Türk İdare Hukukunda Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Arslan, M. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Ataman, T. (1997). Ombudsman ve Temiz Toplum. *Yeni Türkiye Dergisi*, 14, 780.
- Avcı, O. (2021). Barışçıl Bir Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 391, 42.
- Article The Impacts of Value-Added Tax Audit on Tax Revenue Performance: The Mediating Role of Electronics Tax System, Evidence from the Amhara Region, Ethiopia Renyan Mu , Nigatu Mengesha Fentaw and Lu Zhang *,*Sustainability* 2022, 14, 6105
- Aydın, M. (2023). Ombudsmanlık Kararlarının Emlak Vergisi Özelinde İncelenmesi. *Ombudsman Akademik Dergisi*, C: 9, S: 18, S: 49-67
- Bayer, Ç. (2018). Vergi Ombudsmanlığı. Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi, C:1, S:1, 103.
- Bilgili, Y. (2012). İstanbul, İkinci sayfa basım yayım dağıtım,6.Baskı

- Bilgin, H. (2009). Kıta Avrupası Hukuk Sistemlerinde Arabuluculuk. Hukuk Gündemi, S. 1, s. 15.
- Biniş, M. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Biniş, M. (2013). Vergi uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C. 5, S. 2, 15-30.
- Burç, E. (2010). The Use of Alternative Dispute Resolution to Settle Insurance Disputes in The European Union and Turkey. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Avrupa Birliği Enstitüsü.
- Buyrukoğlu, S. Ve Buzkırın, D. (2016). İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, Cilt:5, Sayı:7, s. 2077-2091.
- Candan, T. (2001). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2006). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Cenkeri, E.(2011). İstanbul Üniversitesi İktisat fakültesi Maliye Bölümü Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı :1, s. 23-32
- Creswell, J. W., Creswell,D. J. (2021). Araştırma Tasarımı. 5. Basım, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Çukurçayır, A. Ve Çelebi, E. (2009). Bilgi Toplumu ve E-Devletleşme Sürecinde Türkiye. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, C. 5, S. 9, s. 61.
- Demirci, A. (Kasım 2007). Uzlaşma İçin Öneriler. Vergi Dünyası Dergisi, 315, 28
- Erdem, T. (2012). Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Çözüm Yolları. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erdem, T. (2005). Vergi Cezalarında Uzlaşmak Mümkün Mü?. Vergi Sorunları Dergisi, S. 204, ss. 77-101.
- Erdem, T. (2007). Türk Vergi Siteminde Uzlaşma. Ankara: Türmob Yayınları.

- Erdem, T. (2012). Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erdem, T. (2014). İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf. Vergi Sorunları Dergisi, S.311.
- Erdem, T. (2017). Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum İzaha Davet. Vergi Sorunları Dergisi, S.347.
- Erol, A. (2021). Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku (Genişletilmiş ve Güncellenmiş; 6. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Erol, M. (2018). Türk Hukukunda Arbuluculuk ve Teşkilatlanması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ferhatoğlu, E. ve Poyraz Ferhatoğlu, G. (2010). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz. Vergi Dünyası Dergisi, 342, 150- 163.
- Gişi, S. (2017). Ombudsmanlık Kurumu, İsveç ve Fransa Ülke Uygulamaları ile Avrupa Ombudsmanı Üzerine Bir İnceleme. Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Sayı: 2, s. 18-19.
- Goes, P. (2014). Legal Framework relating to Alternative Dispute Resolution in Belgian Public Law. Mednarodna Revija za Javno Upravo, Ljubljana ,Vol. 12, Iss. 2/3, s. 148.
- Güneş, A. M. (2016). Avrupa Birliği'nin Temel Değerleri Üzerine. TBB Dergisi, S. 125, s. 311.
- Güriz, A. (2005). Hukuk Başlangıcı. 10. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler). Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Geybulla Ramazanoğlu Özel Sayısı, Cilt: 23, s. 767.

- Ildır, G. (2004). Alternatif Uyuşmazlık Çözümü ve Hak Arama Özgürlüğü. Ankara: 75. Yaş Günü için Prof. Dr. Baki Kuru Armağanı, Türkiye Barolar Birliği.
- Ildır, G. (2003). Alternatif Uyuşmazlık Çözümü. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- İrteş Gülşen, M. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları: Alternatif Çözüm Olarak Arabuluculuk. Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimlerde Akademik Çalışmalar, s. 276.
- Işık, H. (2014) Uluslararası Vergilendirme. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Işık, H. (2019) BEPS Çok Taraflı Vergi Sözleşmesi, OECD Vergi Model Anlaşması İle Bağlantısı Ve Türkiye'nin İkili Vergi Anlaşmalarına Etkisi, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5 (1), ss. 1711 -1744.
- Jalata, DM Etiyopya'da Katma Değer Vergisi ve Satış Vergisi: Karşılaştırmalı Bir Bakış. Avro. J. Otobüs. Yönetici. 2014, 6, 246–250
- Karakoç, Y. (2007a). Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2015). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 16.2014, 3637-3739.
- Karakoç, Y. (2017b). Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karaman, V. (2011). Vergi incelemelerinde mükellef hakları. Yaklaşım Dergisi, 228. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20111220604.htm, E.T. 01.11.2011.
- Karcı, Ş. M. (2019). Vergi Ombudsmanı Kavramı ve Türk Kamu Yönetiminde İşlevselliği. Ekev Akademi Dergisi, Sayı: 79, s. 382.
- Kavalné S. Ve Saudargaité, I. (2011). Mediation in Disputes Between Public Authorities and Private Parties: Comparative Aspects. Jurisprudence, ss. 251-265.
- Kırbaş, S. (2008). Vergi Hukuku, 18. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızıltoprak, Ö. (2020). Türkiye ve Çeşitli Ülkeler Vergi İstemlerinde Vergi Uzlaşması. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 42, Sayı: 1, s. 107.

- Kızılot, Ş. Ve Kızılot, Z. (2008). Vergi ihtilafları ve Çözüm Yolları. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kiser, E. Ve Karceski, S.M. (2017). Political Economy of Taxation. *Annu. Rev. Polit. Sci.*, 20, 75–92.
- Konuralp, C. S. (2011). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları: Tahkim. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ludington, C. A. (2017). Med-Arb: Taraflar Anlaşırsa. *Uluslararası Arb'de 5 Yb* . 317.
- Marzocco, A. M. Ve Nino, M. (2012). The EU Directive on Mediation in Civil and Commercial Matters and The Principle of Effective Judicial Protection. *Lex ET Scientia International Journal*, Vol. 2, s. 106.
- Müftüoğlu Hoş, Z. (2014). Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması. *TBB Dergisi*, Sayı: 114, ss. 293-294.
- Nas, A. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Oktar, S. A. (2013). Vergi Hukuku, 9. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Omesi, İ. Nzor, (2015). Nijerya'da NP Vergi Reformları: Katma Değer Vergisi (KDV) Örneği. *Afr. Res. Rev.* , 9, 277.
- Oto, Ş. (1996). Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 97, 59- 84.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2014). Vergi Hukuku. Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 23. Basım, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbek, M. (2002). Dünya Çapındaki Adalete Ulaşma Hareketiyle Ortaya Çıkan Gelişmeler ve Alternatif Uyuşmazlık Çözümü. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 51(2), 121-162.
- Özbek, M. (2005). İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller. *TBB Dergisi*, Sayı: 57, ss. 82-134.
- Özbek, M. S. (2009). Alternatif Uyuşmazlık Çözümü. Ankara: Yetkin Yayınları.

- Özbek, M. (1999). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Temel Çözüm Türleri Nelerdir?. Ankara Barosu Dergisi, S.2-3, ss.187-204.
- Özbek, M. (2004). Alternatif Uyuşmazlık Çözümü. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Özbek, M. (2007). Avrupa Konseyince Adalet Hizmetlerinin Artırılması İçin Öngörülen Tedbirler. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 56, Sayı: 1, s. 247.
- Özbek, M. (2007). Avrupa Birliği'nde Alternatif Uyuşmazlık Çözümü. TBB Dergisi, S. 68, s. 265.
- Özbek, M. (2007). Avrupa Konseyi Arabuluculuk Yönergesi Önerisi. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 56, S. 1, s.s. 203-204.
- Özbek, M. (2016). Avrupa Birliği'nde Alternatif Uyuşmazlık Çözümü, TBB Dergisi, s. 301.
- Özbilen, Ş. (1997). Kamu Maliyesi. Muğla: Ünyay Yayıncılık.
- Özcan, C. (2017). Fransız Hukukunda Aile Arabuluculuğu. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı: 9, ss. 383-396.
- Özvatan, S.A. (2014). Vergi İcra Hukuku'nda Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsilinde Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Pekcanitez, H., Atalay, O., Özekeş, M. (2019). Medeni Usul Hukuku. 7. Baskı, Ankara:
- Polat, A. (2014). Kamu Alacağı'nın Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması Ve Ödeme Emrine İtiraz. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Sağbaşı, H. Ş.-İ. (2020). Vergi teorisi ve politikası. Ankara: Barış Arıkan Yayınları.
- Şahin Ceylan, Ş.(2009). Geleneksel Toplumdan Modern Topluma Alternatif Uyuşmazlık Çözümü. İstanbul: Palme Yayıncılık.
- Şahin, H. G. (2008). Arabuluculuk. Ankara: Mentis Yayıncılık.

- Şenyüz, D. (2020). Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak 'Kanun Yolundan Vazgeçme' ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması. Mali Hukuk Dergisi, Cilt 16, Sayı 185, s. 1169.
- T. (2012). Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tanrıver, S. (2006). Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arbuluculuk. TBB Dergisi, S. 64, ss.151-177.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri, 68- 90.
- Tokaç, G. (2009). Vergi İle İlgili Hesaplarda Veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar İle Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi. Mali Çözüm Dergisi, 91, 189- 196.
- Topor, R. E. Ve Bejan, A. M. (2017). Alternative Methods to Resolve Civil and Commercial Disputes. Journal of Academic Research in Economics, Vol. 9, Iss. 1, s. 108, s.s. 37-38.
- Ülker, G. (2016). İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 22/3, s. 3349.
- Ürel, G. (2007). Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Yılmaz, E. (2011). Hukuk Sözlüğü. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı:1-2, s. s. 321-351.
- Yüce, M., Keleş, D. (2022). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemlerinin (ADR) Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanabilirliği: Ülke Örnekleri ve Türkiye İçin Öneriler. Alternatif Uyuşmazlık Çözümü Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, s. 43.

Yücesoy, U.İ. (2006). Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri Ve Sonuçları. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUY)

<http://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>,18.11.2023

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/756180> (02 Eylül 2020).

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34291&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

Federal Foreign Office. (2023). Basics of Mediation: Concepts and Definitions, Fact Sheet Series: Peace Mediation and Mediation Support, Germany.(<https://www.auswaertiges-amt.de/en>)

[https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/HukukUyusmazliklarindaArabuluculukKanunu\(2012\)1.5.6325.pdf](https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/HukukUyusmazliklarindaArabuluculukKanunu(2012)1.5.6325.pdf),26.11.2023.

<https://www.ombudsman.gov.tr/>

<https://vergialgi.com/vergi-uyusmazliklarinin-cozumunde-arabuluculuk-muessesesi-getirilebilir-mi>,Murat Batı 18.03.2021-26.11.2023

<http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/43724.pdf>--26.11.2023

<https://vergialgi.com/vergi-uyusmazliklarinin-cozumunde-arabuluculuk-muessesesi-getirilebilir-mi>,28.22.2023

<https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/yonetmelikler/hukuk-uyusmazliklarinda-arabuluculuk-kanunu-yonetmeli>,28.11.2023

Council of Europe, Recommendation No. R (98)1 on Family Mediation, Strasbourg, 1998, <https://rm.coe.int/1680747b77>

<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/hgdmakale/2009-2/1.pdf>, (20.11.19).

http://www.arabuluculuk.adalet.gov.tr/Sayfalar/proje_belgeleri/trabdavranis.pdf, (17.11.19).

<https://www.oecd.org> ,21.10.2023

<https://kararlar.ombudsman.gov.tr> ,20.01.2024

<https://www.gib.gov.tr> ,sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/
KAU_Kilavuzu2019.pdf

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

[Çevrimiçi] Erişim Adres: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-taxconvention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page3 (Erişim Tarihi:20.01.2024)



EK 1: TEZ İÇİN HAZIRLANAN SORULAR

Soru 1	Cinsiyetiniz
Soru 2	Yaşınız
Soru 3	Eğitim durumunuz
Soru 4	Mesleki Deneyim Süreniz
Soru 5	Vergi Uyuşmazlıkları genel olarak mükellef kaynaklıdır ibaresi hakkında düşünceniz nedir?
Soru 6	Genel olarak vergi mevzuatının sürekli değişmesi ve mükellefin takip etmekte zorlanması Vergi Uyuşmazlıkları üzerinde etkisi nedir konu hakkındaki düşüncelerinizi paylaşabilir misiniz?
Soru 7	Vergi idaresinin uyuşmazlıklara yaklaşımını nasıl buluyorsunuz?
Soru 8	Vergi uyuşmazlıkları barışçıl çözüm yolları arasında Arabuluculuk un eklenmesi konusunda düşünceleriniz nelerdir?
Soru 9	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensubu ve/veya Yeminli Mali Müşavir mi bu görevi yürütmeli? Neden?
Soru 10	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemini Avukatlar mı yürütmeli? Neden?
Soru 11	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemi uygulanırsa vergi tahsilatlarında nasıl etkiler?
Soru 12	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanması İdari Yargının açısından değerlendirebilir misiniz?
Soru 13	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanması verginin cebirlik ilkesi göz önünde bulundurulduğunda devletin egemenlik gücüne aykırılık teşkil eder (Tarafların Eşitsizliği) mi? Neden?
Soru 14	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yöntemi kanunlara uygun hareket eden mükellefleri nasıl etkiler?
Soru 15	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Arabuluculuk yönteminin uygulanması vergi tahsil maliyetlerini üzerinde ne gibi bir etkide bulunur?

TURNITIN RAPORU

EDA YUMUŞAK ÖĞRENCİ NO 22316465005

ORJİNALLIK RAPORU

% 11	% 10	% 4	% 4
BENZERLİK ENDEKSİ	İNTERNET KAYNAKLARI	YAYINLAR	ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1	acikbilim.yok.gov.tr İnternet Kaynağı	% 3
2	acikerisim.deu.edu.tr İnternet Kaynağı	% 1
3	earsiv.anadolu.edu.tr İnternet Kaynağı	% 1
4	Submitted to Beykent Universitesi Öğrenci Ödevi	<% 1
5	docplayer.biz.tr İnternet Kaynağı	<% 1
6	issuu.com İnternet Kaynağı	<% 1
7	alonot.com İnternet Kaynağı	<% 1
8	kilickayahukuk.com İnternet Kaynağı	<% 1
9	www.yildizymm.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1

10	acikerisim.pau.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	<% 1
11	vdocuments.mx İnternet Kaynağı	<% 1
12	Submitted to Istanbul Bilgi University Öğrenci Ödevi	<% 1
13	acikerisim.uludag.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
14	web.deu.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
15	www.orgtr.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
16	www.mevzuat.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
17	www.muhasabetr.com İnternet Kaynağı	<% 1
18	yirmisekiz.net İnternet Kaynağı	<% 1
19	www.researchgate.net İnternet Kaynağı	<% 1
20	Submitted to Marmara University Öğrenci Ödevi	<% 1
21	KARAKOÇ, Yusuf. "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından	<% 1

CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİ", Dokuz Eylül Üniversitesi, 2014.

Yayın

22	vergiselbakis.com İnternet Kaynağı	<% 1
23	scfconferences.com İnternet Kaynağı	<% 1
24	nek.istanbul.edu.tr:4444 İnternet Kaynağı	<% 1
25	Submitted to Karadeniz Teknik University Öğrenci Ödevi	<% 1
26	ms.hmb.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
27	www.ogsmm.com İnternet Kaynağı	<% 1
28	www.scribd.com İnternet Kaynağı	<% 1
29	smmmvergimevzuat.blogspot.com İnternet Kaynağı	<% 1
30	Submitted to The Scientific & Technological Research Council of Turkey (TUBITAK) Öğrenci Ödevi	<% 1
31	denetimakademisi.com İnternet Kaynağı	<% 1

dergiler.akademikyorum.com

32	İnternet Kaynağı	<% 1
33	dergipark.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1
34	tez.yok.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
35	aofdersler.com İnternet Kaynağı	<% 1
36	www.vdd.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
37	www.egegorus.com İnternet Kaynağı	<% 1
38	hdl.handle.net İnternet Kaynağı	<% 1
39	dspace.atilim.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
40	dspace.balikesir.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
41	normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
42	www.bicakhukuk.com İnternet Kaynağı	<% 1
43	Submitted to Adnan Menderes Üniversitesi Öğrenci Ödevi	<% 1

44	acikerisim.karabuk.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	<% 1
45	denetmeni.blogspot.com İnternet Kaynağı	<% 1
46	Submitted to Anadolu University Öğrenci Ödevi	<% 1
47	acikerisim.sakarya.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
48	kooperatiflerkanunu.com İnternet Kaynağı	<% 1
49	umitguner.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
50	www.alomaliye.com İnternet Kaynağı	<% 1
51	APALI, İbrahim. "VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE TEBLİĞ ESASLARI VE HÜKÜMLERİ", İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM), 2017. Yayın	<% 1
52	GINALI , Ayşe. "Vergi dairelerince yapılan tebliğler ve özellikli durumlar", TUBITAK, 2011. Yayın	<% 1
53	aof-ders-notlari.blogspot.com İnternet Kaynağı	<% 1

app.trdizin.gov.tr

54	İnternet Kaynağı	<% 1
55	forum.mustafagulsen.com İnternet Kaynağı	<% 1
56	www.juridipedia.com İnternet Kaynağı	<% 1
57	DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu and GÖK, Özgecan. "GÜMRÜK VERGİLERİNDEN KAYNAKLANAN ANLAŞMAZLIKLARIN UZLAŞMA YOLU İLE ÇÖZÜMÜ", Dokuz Eylül Üniversitesi, 2016. Yayın	<% 1
58	acikerisim.aku.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
59	bozanoglu.av.tr İnternet Kaynağı	<% 1
60	cdn.istanbul.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
61	intradere.org İnternet Kaynağı	<% 1
62	tez.sdu.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
63	GEÇER, Ahmet Emrah. "VERGİ CEZA HUKUKUNDA NON BİS İN İDEM İLKESİ", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 2016. Yayın	<% 1

64	Submitted to Kirikkale University Öğrenci Ödevi	<% 1
65	YILMAZ, Elif. "Uzlaşma müessesesinin Hukuki niteliği ve temel vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi, 2009. Yayın	<% 1
66	esjournal.cumhuriyet.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
67	vergiagi.net İnternet Kaynağı	<% 1
68	ÇATALOLUK, Cuma. "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", Selçuk Üniversitesi, 2008. Yayın	<% 1
69	emlakkulisi.com İnternet Kaynağı	<% 1
70	malisozluk.istanbulsmmmodasi.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1
71	research.tilburguniversity.edu İnternet Kaynağı	<% 1
72	www.lexpera.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
73	acikerisim.dicle.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	<% 1

74 versav.org.tr
İnternet Kaynağı

<% 1

75 www.sgb.gov.tr
İnternet Kaynağı

<% 1

Alıntılarını ıkartt üzerinde
Bibliyografyayı ıkartt üzerinde

Eşleşmeleri ıkar Kapat

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı: Eda YUMUŞAK

Öğrenim Durumu: Lisans

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Lisans	Maliye	Erciyes Üniversitesi	2004
Yüksek Lisans			

İş Deneyimi:

Çalıştığı Yer	Görev	Yıl
-	-	-

Yabancı Diller: İngilizce

Yayımlar:

Tarih: 15.01.2024