

Vergide Uzlaşma ile Cezada Uzlaştırma Müesseselerinin Mukayesesi

Comparison of Tax Conciliation and Penalty Reconciliation Procedures

Doç. Dr. Memduh ASLAN^(*)
Arş. Gör. Diyar ÇAKMAK^(**)

Öz:

Adaletin maliyetsiz bir şekilde tecelli edebilmesi için kişilerinin kurallara uyması önem taşımaktadır. Kişilerin kurallara uymaması veya ihlal etmeleri halinde eylemleri suç veya kabahat olarak tanımlanmakta ve yaptırıma tabi tutulmaktadır. Cezalandırma fikrinin temeli kişilerin korkuyla da olsa kurallara uğramasını sağlamaktır. Ancak, kişileri cezalandırmak eylemin mağdurlarını her zaman tatmin etmeyebilmektedir. Etkisi toplumdan ziyade belirli kişiler üzerinde doğan bazı suçlar bakımından kişinin cezalandırılıp cezalandırılmaması yönündeki seçenek hakkı mağdura tanınabilmektedir. Kanun koyucu suçluya mağdurun maddi veya manevi zararını gidererek mağdur olanın affına sığınma olanağı tanımıştır. Bazı suçlardan zarar görenin ister belli bir tutar karşılığı, isterse belirli bir eylemin yerine getirilmesi üzerinde isterse herhangi bir şey talep etmeden suçluyu affetme ve onu bu cezadan kurtarma olanağı vardır. Ceza hukukunda uzlaştırıcı gözetiminde yapılan bu uygulamaya uzlaştırma denilmektedir. Benzer düzenleme vergi hukukunda da bulunmaktadır, vergi kaçakçılığına girmeyen vergi ziyai gerektiren eylemlerde de vergi idaresi ve mükellef aracısız uzlaşma yapma olanağı bulunmaktadır. Bu çalışmada her iki uygulama karşılaştırılmaktadır.

Anahtar Kelimeler:

Vergi Hukuku, Ceza Hukuku, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Cezada Uzlaştırma.

Abstract:

It is important that people follow the rules so that justice can be served cost-free. If people do not comply with or violate the rules, their actions are defined as crimes or misdemeanors and are subject to sanctions. The basis of the idea of punishment is to make people subject to the rules, albeit in fear. However, punishing individuals may not always satisfy the victims of the act. In terms of

^(*) Kocaeli Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı,
E-posta: memduh.aslan@kocaeli.edu.tr,
Orcid ID: <https://orcid.org/0000-0002-9512-3876>.

^(**) Kocaeli Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı,
E-posta: diyar.cakmak@kocaeli.edu.tr,
Orcid ID: <https://orcid.org/0000-0003-3754-3028>.

Makalenin geliş tarihi: 24.11.2022 - Makalenin kabul tarihi: 07.12.2022.

certain crimes whose effect is on certain people rather than on society, the victim may be given the right to choose whether or not to punish the person. The legislator allowed the offender to seek refuge in the victim's pardon by remedying the victim's pecuniary or non-pecuniary damage. The victim of some crimes has the opportunity to forgive the offender and save him from punishment, whether for a certain amount or on the performance of a certain act or without demanding anything. In criminal law, this practice that supervised by mediator is called reconciliation. A similar regulation exists in tax law, and in actions that require tax loss that do not fall into tax evasion, there is an opportunity to make an unmediated settlement between the tax administration and the taxpayer. In this study, both applications are compared.

Keywords:

Tax Law, Criminal Law, Conciliation Before Tax Assignment Conciliation, Conciliation After Tax Assignment, Penalty Reconciliation.

Giriş

Vergi bir ceza olmamakla birlikte, kamu harcamalarının karşılanması için zora dayalı olarak alınan mali bir yükümlülüktür. Verginin her ne surette olursa olsun ziyaa (kayba) uğratılması Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde mali bir ceza olan vergi ziyayı cezasına tabi tutulmuştur. Ceza kesilebilmesi için verginin zamanında veya usulüne uygun olarak beyan edilmiş olması gerekmektedir. Vergi mükellefleri, kendi beyanlarını her zaman düzeltebileceklerdir. Vergi mükelleflerinin herhangi bir ihbar veya inceleme olmaksızın dilerlerse Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi kapsamında pişmanlıkla beyannamedeki beyanlarını ıslah etme olanağı tanınmıştır. Vergi mükelleflerinin beyan ettikleri bu tutarları 15 gün içerisinde ödemeleri halinde ise ceza kesilmeyecektir. Diğer taraftan vergi mükelleflerinin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda ikmalen veya re'sen vergi tarhı da yapılabilecektir. Bu durumda vergi mükelleflerine aynı zamanda vergi ziyayı cezası da kesilecektir.

Vergi hukuku ile ceza hukuku arasında gerek Anayasamızın 73. maddesi gerekse 38. maddesi kapsamında temel benzerlik her ikisinin de kanunilik ilkesini ön plana çıkarmasıdır. Öte yandan ceza yargılamasında hakim, sanık bir talepte bulunmasa bile gerçek durumu ortaya çıkarmak için gerekli her türlü araştırmayı yapmak zorundadır. Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi ve incelemeye ilişkin 134. maddesinde de vergilemede esas olanın gerçek durumun ortaya konulması önemsenmiştir. Bu yönüyle her iki hukuk alanında da maddi gerçeğe ulaşmak önemli bir ilke olarak ön plana çıkmaktadır.

Bu çalışmada her iki hukuk alanında benzer düzenlemeler içeren uzlaşma/uzlaştırma müesseseleri karşılaştırılacaktır.

1. Vergide Uzlaşma

Vergi Usul Kanunu'na göre uzlaşma, süregelen bir uyuşmazlığı basit bir şekilde çözüp, vergi alacağının hızlı bir şekilde tahsilini amaçlamaktadır.¹ Başka bir tanımla “uzlaşma vergi idaresinin vergi asıl ve cezalarının bir kısmından veya tamamından vazgeçmesi olarak tanımlanabilmektedir.”² Kanunda bir tanım yapılmamakla birlikte Danıştay uzlaşmayı “vergilemeden dolayı mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşarak kesin olarak çözümlendirilmesi”³ olarak tanımlamaktadır.

Uzlaşma Türk vergi hukukuna ilk olarak 1963 yılında girmiştir. Yapılan ilk düzenleme tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin 4.12.1985 tarihinde Vergi Usul Kanunu'na ek madde 11 ile tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu da Türk vergi hukukuna dahil olmuştur. Danıştay uzlaşmanın niteliğini uzlaşma tuta- nağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak iki taraf için de bağlayıcı bir sözleşme olarak belirtmektedir.⁴

Tarafların yargı yoluna gitmeden vergi ve vergi cezalarına ilişkin anlaşma sağlaması mahkemelerin yükünü azaltsa da aynı durumdaki vergi mükellefleri arasında bir eşitsizlik yaratmaktadır. Uzlaşma kurumunun uygulanmasının bu kadar kolay ve sınırsız olması vergi ödevini yerine getirmeyen mükellefleri ödüllendirmektedir. Bu da mükelleflerin vergiden kaçınma yönünde davranışlarını arttırmaktadır.⁵ Nitekim bu çalışmada da görüleceği üzere uzlaşılan toplam vergi ve vergi cezası tutarının ödenmesi gereken vergiden çok daha düşük olduğu örnekler ortaya çıkabilmektedir.

1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

1.1.1. Genel Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, daha tarh edilmemiş vergi kesilmemiş vergi cezası için öngörülmüş bir kurumdur. Henüz uyuşmazlık doğmadan ve vergi mükellefi tarh edilen bir vergi ve vergi cezası ile muhatap olmadan öngörülmüş bir anlaşmazlık çözüm yoludur. Amaç uzlaşma sürecini öne alarak anlaşmazlığı hızlıca ortadan kaldırmaktır.⁶

¹ Mualla Öncel ve diğerleri, Vergi Hukuku, 29. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2020, s. 178.

² Ahmet Tekin, Gülnihal Can Avcı, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt 6, Sayı 5, Yıl 2019, s. 517.

³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2002/592 E., 2003/333 K. numaralı, 13.6.2003 tarihli kararı.

⁴ Danıştay 3. Dairesi, 2004/852 E., 2005/2230 K., numaralı, 20.10.2005 tarihli kararı.

⁵ Elif Yılmaz, Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt XIII, Sayı 1-2, Yıl 2009, s. 347-348.

⁶ Mustafa Gültekin, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl 2016, s. 594.

Vergi Usul Kanunu ek madde 11 yapılacak inceleme sonucu bir vergi tarh edilecek ve buna ilişkin vergi ziyai cezası ve 5000 Türk lirasını aşan (2022 için 6800 Türk lirası) usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilecekse Maliye Bakanlığı'na uzlaşmaya izin verme yetkisi tanımıştır. Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller yetkinin kapsamı dışında tutulmuştur. Maliye Bakanlığı da bu yetki uyarınca Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ni çıkarmış ve uzlaşma yapılmasının önünü açmıştır. Ancak uzlaşma, vergi ve/veya cezayı kısmen veya tamamen ortadan kaldırmaktadır. Bu sebeple de uzlaşmaya konu olabilecek vergi ve cezalar konusunda vergi idaresine bu kadar geniş yetki verilmesi hem kanunilik ilkesiyle hem de yasama yetkisinin devri yasağıyla bağdaşmamaktadır. Kanun koyucu tarafından uzlaşmanın sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir.⁷ Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi cezalarından vazgeçilmesi vergiye uyumu da olumsuz etkileyecektir.⁸ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği madde 2'de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek kaçakçılık suçu için kesilenler hariç olmak üzere vergi ziyai cezası tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı olarak belirlenmiştir. Uzlaşmaya başvurulmasında vergi türleri açısından bir sınırlama öngörülmediğinden dolayı vergiler için uzlaşmaya başvurulması uzlaşma açısından diğer bir sorundur.⁹

Hakkında inceleme yapılan kişi incelemenin son tutanağı düzenlenene kadar uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi inceleme yapmaya yetkili olanlarca da uzlaşmaya davet edilebilir. Uzlaşmaya davet durumunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği madde 9/2 uyarınca on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulmalıdır.

1.1.2. Uzlaşmanın Tarafları

1.1.2.1. Uzlaşma Komisyonu

Tarhiyat öncesi uzlaşmada komisyonlar vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerden oluşmaktadır. Komisyonlar, vergi incelemesinin vergi müfettişleri ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili diğer yetkililer tarafından yapılmasına göre değişmektedir.

⁷ Funda Başaran Yavaşlar, Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2008, Cilt XXV, Sayı 2, s. 317.

⁸ Taha Emre Çiftçi, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Üzerine Etkisi Hakkında Bir Değerlendirme, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt 4, Sayı 2, Yıl 2020, s. 104.

⁹ Hakan Arslaner, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı 17, Yıl 2016, s. 285.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında incelemeyi yapanlar komisyona katılamazlar.

Komisyon vergi idaresi adına hareket eder. Uzlaşma görüşmeleri sırasında komisyon vergi idaresini temsil eder ve onun adına irade beyanında bulunmaktadır.¹⁰

1.1.2.2. Vergi Mükellefi ve Ceza Muhatabı

Hem tarhiyat öncesi uzlaşmada hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada komisyonun karşı tarafında vergi mükellefi bulunmaktadır. Vergi mükellefi; vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen gerçek kişi, tüzel kişi ya da tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekkül olabilirken ceza muhatabı ise Kabahatler Kanunu'na göre on beş yaşından büyük ve akıl hastalığı olmayan gerçek kişi ya da tüzel kişidir. Ayrıca belirtmek gerekir ki cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca mirasçının sorumluluğu olan bir durumda ceza sorumluluğundan bahsedilemeyecektir.

1.1.3. Uzlaşma Süreci

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin yapılacağı merci vergi incelemesini kimin yaptığına ve komisyonun kimler tarafından teşekkül edeceğine göre değişmektedir. Uzlaşma talebini mükellef doğrudan yapabileceği gibi vekil de kullanabilir. Talep yazılı olarak inceleme elemanına yazılı olarak ya da inceleme tutanağına geçirilerek veya inceleme elemanının bağlı bulunduğu başkanlığa yapılabilir.

Bir vergi için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilirken, başka bir vergi için dava açılması mümkündür. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili talepler gerekli hukuki şartları karşıladığı takdirde süreç başlamaktadır.¹¹

Tarafların anlaşması durumunda düzenlenen uzlaşma tutanağı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 17. maddesi uyarınca kesindir. Bu sebeple uzlaşmaya varılması durumunda dava açılmasına imkan yoktur.

1.1.4. Uzlaşma Temin Edilememesi - Vaki Olmaması

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması durumlarında vergi mükellefi tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez.

Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilmezse veya vaki olmazsa vergi dairesi, inceleme raporuna dayanarak vergi ve vergi cezası tarh eder ve mükellefe tebliğ eder. Mükellef ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde dava açabilir.

¹⁰ Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, 4. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 75-76.

¹¹ Ramazan Armağan, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme, Maliye Dergisi, Sayı 153, s. 167.

İnceleme raporu tek başına kesin ve yürütülebilir bir işlem olmadığından sadece inceleme raporuna dayanarak dava açılmaz ancak davaya konu ihbarnamenin de inceleme raporuna uygun olarak düzenlenmesi gerektiği Danıştay kararlarında ortaya konmaktadır. *“Bir vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda inceleme elemanı tarafından, tarhi gereken verginin matrahı ve miktarı ile kesilecek cezanın türü ve miktarının gösterildiği durumlarda vergi idarelerinin, bu vergi ve cezaların yükümlülere duyurulmasını sağlayan vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenlerken inceleme raporu doğrultusunda işlem yapmaları gerektiğinde kuşku bulunmadığından...”*¹²

1.1.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Uygulamalarının İncelenmesi

Hazine ve Maliye Bakanlığının son 5 yıldaki faaliyet raporlarında tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin kısımlar şu şekildedir:

2017 yılı için:

*“TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 799.234.626 TL tutarındaki vergiden 312.837.221 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 303.551.158 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU’ya konu olan 1.208.386.889 TL ceza tutarının 581.889.106 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 115.400.488 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.”*¹³

2018 yılı için:

*“TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 717.071.698 TL tutarındaki vergiden 232.857.773 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 225.035.135 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU’ya konu olan 1.057.680.762 TL ceza tutarının 419.055.049 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 78.272.795 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.”*¹⁴

2019 yılı için:

“TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 1.349.504.881 TL tutarındaki vergiden 329.423.682 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 323.977.783 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU’ya konu olan

¹² Danıştay 9. Dairesi, 2009/4846 E., 2012/788 K. numaralı, 16.2.2012 tarihli kararı.

¹³ T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2017, s. 53.

¹⁴ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2018, s. 50.

1.489.204.749 TL ceza tutarının 367.910.179 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 68.261.998 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.”¹⁵

2020 yılı için:

“TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 3.544.738.716 TL tutarındaki vergiden 641.170.234 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 627.529.679 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU'ya konu olan 3.884.705.188 TL ceza tutarının 728.620.992 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 131.535.661 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.”¹⁶

2021 yılı için:

“Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu 372.364.145 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 368.342.793 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU'ya konu olan 457.363.491 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 83.320.775 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.”¹⁷

2021 yılında uzlaşmaya konu vergi miktarının düşüş sebebi mükelleflerin ödevlerini kanuna uygun bir şekilde yerine getirmeleri değil, Bazı Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun'un yapılandırılmaya başvurulması haline uzlaşma yolunu kapatmasıdır. 669.866.953 TL'lik vergi borcu ve 790.944.765 TL'lik vergi cezası hakkında uzlaşma temin edilememiştir.

Görüldüğü üzere 5 yıl boyunca istikrarlı bir şekilde uzlaşma yoluyla vergi cezalarının büyük bir kısmı silinmiştir. Bu durum kanuna uygun davranan mükellefler ile uzlaşma yoluna giden mükellefler arasından eşitsizlik yaratmaktadır. Ayrıca, birtakım mükellefler ile de uzlaşma sağlanamamıştır. Uzlaşma konusunda komisyonların yetkisi göz önüne alındığında objektif kriterlere göre hareket edilmemesi uzlaşma sağlananlar ve sağlanmayanlar arasında da kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık olduğu söylenebilir.¹⁸ Vergi ve cezaların kaldırılmasına ilişkin geniş yetkiler takdir yetkisini aşarak keyfiliğe yaklaşmaktadır. Bu sebeple de takdir yetkisinin sınırlarının belirlenmesi kanunilik ilkesi açısından son derece gerekli ve önemlidir.¹⁹

¹⁵ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019, s. 45.

¹⁶ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2020, s. 44-45.

¹⁷ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021, s. 47.

¹⁸ Onur Eroğlu, Ömer Özgün Eftekin, Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 2, Yıl 2015, s. 248.

¹⁹ Engin Hepaksaz, Gazi Sonkur, Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler, Gümrük ve Ticaret Dergisi Sayı 10, Yıl 2017 s. 65.

1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

1.2.1. Genel Olarak Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma; re'sen, idarece veya ikmalen yapılan tarhiyat-larda kesilen cezaya ilişkin mükellef ile vergi idaresi arasında meydana gelen anlaşmazlıkların dava açılmadan pazarlıkla çözümlenmesidir.²⁰ Başka bir ifadeyle uzlaşma, vergi idaresinin yapmış olduğu tek taraflı ve icrai nitelikteki kesin ve yürütülebilir bir işleme karşı, idare ve mükellef arasında anlaşmazlık konularının yapılan müzakere sonucu değerlendirilip bir anlaşmaya varılmasıdır.²¹ Tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak tarh eden vergi ve vergi ziyai cezaları için başvurulması mümkün bir yoldur. Usulsüzlük halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulamaz. Ayrıca vergi ziyasına yol açan hareketin dört sebeple gerçekleşmesi şartı aranmaktadır. Bunlar; vergi kanunlarına yeterince nüfuz etmemek, yanılma hali, bir vergi hatası ya da maddi hatanın varlığı, uyuşmazlık konusunda yargı organları ile vergi idaresi arasında görüş farklılığıdır. Vergi düzenlemelerinin karmaşık olması mükelleflerin vergiden kaçınmasına ve vergisi sisteminin adil olmadığı algısına yol açmaktadır.²² Bu sebeple de vergi kanunlarına yeterince nüfuz etmeme problemini uzlaşmanın sebeplerinden biri yapılması yerine vergi kanunlarını daha anlaşılır hale getirmek daha etkili bir yol olacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak uzlaşma talebinin vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ayrıca uzlaşmaya davet kurumu söz konusu değildir.

1.2.2. Uzlaşma Komisyonu

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları; ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi ve vergi cezaları hakkında uzlaşma yetkisine sahiptirler. Komisyonların yetkileri parasal sınırlara göre belirlenmektedir. Komisyonların uzlaşmaya yetkili oldukları parasal sınırlar Vergi Usul Kanunu'nun 352, 356, 360 ve 372 no.lu Genel Tebliğlerinde düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğler uyarınca vergi dairesi uzlaşma komisyonu 3.000 TL'ye kadar, il merkezi dışındaki vergi dairesi uzlaşma komisyonları 15.000 TL'ye kadar, defterdarlık uzlaşma komisyonu 50.000 TL'ye kadar, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu gruplara bağlı olarak 3.000 TL (mal müdürlükleri bünyesinde bulu-

²⁰ Celal Hocaoglu, Vergi Hukukunda Uzlaşma, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl 2015, s. 510.

²¹ Mehmet Küçükkaya, Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 30, Sayı 1, Yıl 2020 s. 255.

²² M. Erkan Üyümez, Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 8, No 1, Yıl 2016, s. 90.

nan 4. sınıf vergi daireleri için) üst sınırdan 2.000.000 TL (büyük mükellefler vergi dairesi için) üst sınıra kadar, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu 3.000.000 TL'ye kadar ve merkezi uzlaşma komisyonundan oluşur. Uzlaşmaya yetkili uzlaşma komisyonu, tarh edilen vergi ve cezanın parasal miktarına göre ayrıştırılmıştır. Merkezi uzlaşma komisyonunun bir üst sınırı söz konusu değildir.

1.2.3. Uzlaşma Süreci

Uzlaşma talebi dava açma süresi içerisinde yapılmalıdır. Dava açılması durumunda dava uzlaşma sürecinin neticelenmesini beklemektedir.

1.2.4. Uzlaşmama Durumu

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, vergi mahkemesinde dava açılabilceğine yönelik açık hükümler bulunmaktadır. Uzlaşmanın temin edilmemesi halinde, dava açılıp açılmayacağına ilişkin bir düzenleme yoktur. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu uzlaşmanın temin edilememesi durumunda da dava açılabilceğini şu şekilde belirtmiştir: *“Ayrıca, Ek 7’nci maddede, yükümlü ya da ceza muhatabının uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren, genel hükümler dairesinde dava açılabilceği belirtilmiştir. Ek 5’inci maddede ise uzlaşmanın vaki olduğu hal dışında, tutanak düzenlenip ilgiliye tebliğ edilmesi, sadece uzlaşmanın temin edilmemesi durumu için öngörülmüştür. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde tutanak düzenleneceği hususunda, başka bir hüküm de bulunmamaktadır. Bu da göstermektedir ki, “temin edilememe” ve “vaki olmama” deyimleri, ilgilinin dava hakkının tesbiti yönünden eş anlamda kullanılmıştır.”*²³

1.2.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Uygulamalarının İncelenmesi

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2021 yılı faaliyet raporu incelendiğinde uzlaşma sonucunda vergi aslı ve vergi cezalarında olması gerekenden çok büyük bir fark olduğu görülmektedir ve bu durumun yukarıda da belirttiğimiz eşitsizliğe yol açtığı aşikardır. Raporda en dikkat çeken verilere değinmek gerekirse merkezi uzlaşma komisyonu 2016 yılında 288.860.333 TL’lik vergi ve bu vergiye bağlı 376.720.584 TL ceza için uzlaşma sürecini yürütmüş, 268.766.445 TL vergi ve 341.575.433 TL cezayı uzlaşmaya konu etmiş ve sonuçta 58.960.357 TL vergi ve 0 TL ceza üzerinde uzlaşmıştır.²⁴ Bu durumun verginin kanuniliği ile de kanun önünde eşitlik ile de bir ilişkisi olmadığını izaha gerek yoktur.

²³ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’nun 1986/2 E., 1986/2 karar numaralı 23.10.1986 tarihli kararı. (06.01.1987 tarihli Resmi Gazete).

²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 yılı Faaliyet Raporu, s. 135.

2. Cezada Uzlaştırma

Ceza hukukunda, mağdur ile failin, kendi özgür iradeleriyle, tarafsız bir aracının vasıtasıyla, suça konu eylemden doğan sorunların çözümüne aktif olarak katıldıkları sürece uzlaştırma denilmektedir. Uzlaştırma ile amaçlanan, mağdurun ile failin birbirlerini anlamaya çalışmalarına imkan sağlanması ile mağdurun zararının giderilmesi ve haklarının ihya olması, failin topluma kazandırılması ve yargı yükünün azaltılmasıdır.²⁵ “*Uzlaşma müessesesi, suçun işlenmesiyle bozulan kamu düzeninin barış yoluyla yeniden tesisini amaçlamaktadır.*”²⁶ Bir diğer tanımla uzlaştırma, uzlaştırmacı önünde yapılacak müzakere yoluyla failin verdiği zararın ortadan kaldırılmasını amaçlayan bir kurumdur.²⁷

Uzlaştırma sürecine katılım gönüllülük esasına dayanmaktadır, taraflar mağdurun zararında ve giderilmesinde mutabakata varmaya çalışırlar. Mağdur, zararının maddi veya edimsel olarak giderilmesini isteyebilir. Zararın maddi olarak karşılanması istediğinde bir miktar tazminat ödenmesi gerekir. Mağdur, failden kendisi veya toplum için belirlediği bir kamu hizmetinde bulunmasını, bağış yapmasını veya hukuka ve ahlaka uygun başkaca bir edimin ifa edilmesini de isteyebilmektedir. Mağdurun uzlaşmak için mutlaka bir talepte bulunmasına gerek yoktur. Uzlaşmada amaç onarıcı bir adalet sağlamaktır. Uzlaşmanın diğer onarıcı adalet uygulamaları ile ortak noktası odaklarının failin cezalandırılış biçimi değil, tarafların birbirlerini ihtiyaçları ve sorumlulukları ölçüsünde tatmin etmesidir.²⁸ Uzlaşma kurumu cezalandırıcı adalet anlayışı için bir alternatif oluşturmaktadır. Çünkü uzlaşmayı uygulamakla ceza sisteminden vazgeçilmemekte yalnızca cezalandırıcı adalet anlayışının olumsuz yanlarının mümkün olduğunca azaltılması amaçlanmaktadır.²⁹

2.1. Uzlaştırmaya Tabi Suçlar

Uzlaştırmaya tabi suçlar ve istisnaları Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Yönetmeliği’nin 8. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre:

²⁵ Hüseyin Ertuğrul, 7188 Sayılı Kanun Sonrası Uzlaştırma Kurumu Üzerine Değerlendirmeler, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Sayı 2, Yıl 2020, s. 135.

²⁶ Mustafa İsmail Kaya, Burçak Tatlı, Yaralamalı Trafik Kazalarında Ceza Muhakemesi Kanununa Göre Sağlanan Uzlaşmanın Sigorta Tazminatı Üzerindeki Etkisi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 26, Sayı 2, Yıl 2022, s. 69.

²⁷ Mümin Güngör, Mağduriyetin Giderilmesi Açısından Uzlaştırma Kurumu ile Mağdur Hakları Tasarısının İncelenmesi, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Sayı 2019/2, s. 224.

²⁸ Esra Alan Akcan, Ceza Hukukunda Mağdurun Korunmasına Yönelik Düzenlemeler, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 16, Özel Sayı 2014, Yıl 2015, s. 3973.

²⁹ Özge Tuğçe Gökalp, Ceza Usul Hukukunda Uzlaşma, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi Cilt 5, No 1, Yıl 2013, s. 28.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 253'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan

- Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı suçlar,
- Şikâyete bağlı olup olmadığına bakılmaksızın, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan;
 - Kasten yaralama (üçüncü fıkra hariç, madde 86; madde 88),
 - Taksirle yaralama (madde 89),
 - Tehdit (madde 106, birinci fıkra),
 - Konut dokunulmazlığının ihlali (madde 116),
 - İş ve çalışma hürriyetinin ihlali (madde 117, birinci fıkra; madde 119, birinci fıkra (c) bendi),
 - Hırsızlık (madde 141),
 - Güveni kötüye kullanma (madde 155),
 - Dolandırıcılık (madde 157),
 - Suç eşyasının satın alınması veya kabul edilmesi (madde 165),
 - Çocuğun kaçırılması ve alıkonulması (madde 234),
 - Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması (dördüncü fıkra hariç, madde 239),

suçlarında şüpheli, sanık, suça sürüklenen çocuk ile mağdur veya suçtan zarar gören gerçek kişi veya özel hukuk tüzel kişininin uzlaştırılması girişiminde bulunulur. Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olmayan diğer kanunlarda yer alan suçlarla ilgili olarak uzlaştırma yoluna gidilebilmesi için, kanunda açık hüküm bulunması gerekmektedir.

Cinsel dokunulmazlığa karşı suçlarda, hiçbir durumda uzlaştırma yoluna gidilemez.

Şüpheli ya da sanık tarafından uzlaştırma kapsamına giren bir suçun, bu kapsama girmeyen bir başka suçla birlikte işlenmesi hâlinde, uzlaştırma yoluna gidilemez.

Mağdurun veya suçtan zarar görenin gerçek veya özel hukuk tüzel kişisi olması koşuluyla ayrıca üst sınırı 3 yılı geçmeyen hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda suça sürüklenen çocuklar bakımından da uzlaştırma girişiminde bulunulur.

2.2. Uzlaştırma Konusu Olabilecek Şikayete Tabi Suçlar

Şikâyeteye bağlı suç, soruşturma yapılması ve dava açılması suçtan zarar görenin şikayetine bağlı olan suçlardır. Bir suçun şikayete tabi olup olmadığı suçu düzenleyen madde metninde açıkça belirtilmesi gerekir. Şikayete tabi olduğu belirtilmeyen suçlar için resen soruşturma yapılabilir. Türk Ceza Kanunu'nda şikayete tabi suçlar şu maddelerde yer almaktadır.: TCK 117/1 mad. - İş ve Çalışma Özgürlüğünün İhlali, TCK 123/1 mad. -Kişilerin Huzur ve Sükûnunu Bozma, TCK 125 mad. - Hakaret (Kamu görevlisine hakaret dışında), TCK 130 mad. - Kişinin Hatırasına Hakaret, TCK 132 mad. - Haberleşmenin Gizliliğini İhlal, TCK 133 mad. - Kişiler Arasında Konuşmaların Dinlenmesi ve Kayda Alınması, TCK 134 mad - Özel Yaşamın Gizliliğini İhlal, TCK 146 mad. - Kullanma Hırsızlığı, TCK 151 mad. - Mala Zarar Verme, TCK 154 mad. - Hakkı Olmayan Yere Tecavüz, TCK 155 mad. - Güveni Kötüye Kullanma, TCK 156 mad. - Bedelsiz Senedi Kullanma, TCK 160 mad. - Kaybolmuş veya hata sonucu ele geçmiş eşya üzerinde tasarruf, TCK 209 mad. - Açığa atılan imzanın kötüye kullanılması, TCK 233 mad. - Aile hukukundan kaynaklanan yükümlülüğün ihlali.

Ceza düzenlemesi bulunan diğer kanunlarda yer alan özel ceza düzenlemeleri içerisinde suçun soruşturması şikayete bağlı tutulmuş ise bunlar da uzlaştırmaya tabi olacaktır.

2.3. Uzlaştırmanın Koşulları

Uzlaştırmanın koşulları CMK 253. madde metninden çıkartılabilmektedir. Buna göre öncelikle suçun uzlaştırmaya tabi olması gerekir. Suçtan zarar görenin gerçek veya özel tüzel kişi olması gerekir, mağduru kamu olan suçlarda uzlaştırma olanağı yoktur. Soruşturmada suçun işlendiğinde dair yeterli şüpheyi oluşturacak delile ulaşılması ve tarafların uzlaştırma teklifini kabul etmesi gerekir. Diğer taraftan, failin ceza verilmesini engelleyen küçüklük, sağır ve dilsizlik, akıl hastalığı gibi nedenlerle kusur yeteneğinin bulunmaması gerekir. Ancak bu durum mağdurun zararının giderilmesi için özel hükümlere göre tazminat davası açılmasına engel teşkil etmez.

2.4. Uzlaştırma Süreci

Soruşturmasına başlanılan ve uzlaştırma kapsamında kalan suçlara ilişkin gerekli araştırma ve soruşturma işlemleri, soruşturmayı yürüten Cumhuriyet savcısı tarafından yapılır.

Uzlaştırmaya tâbi soruşturmaya konu suç nedeniyle yapılan soruşturma neticesinde kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma imkânının bulunmaması hâlinde soruşturma-

yı yürüten Cumhuriyet savcısı dosyayı büroya göndermeksizin sonuçlandırır, yeterli şüphenin bulunması hâlinde, gönderme kararı ile büroya gönderir.

Uzlaştırmadan sorumlu Cumhuriyet savcısı; fiilin uzlaştırma kapsamında olmadığına anlaşılmaması, şüpheli hakkında kamu davası açılması için yeterli şüphenin tespiti, suçun sübutuna etki edeceği mutlak sayılan deliller toplanmadan dosyanın büroya gönderildiğinin anlaşılmaması hâllerinde dosyayı soruşturma bürosuna geri gönderilir. Suçun uzlaştırma kapsamında kaldığının anlaşılmaması hâlinde uzlaştırmacı görevlendirmesi yapılır. Uzlaşma teklifi suçun işlendiği tarihten itibaren en az bir aylık süre geçtikten sonra yapılabilir.

Uzlaştırmacı, uzlaştırma evrakını teslim aldıktan sonra otuz gün içinde uzlaştırma işlemlerini sonuçlandırır. Uzlaşma teklifinin reddedilmesine rağmen, şüpheli ile mağdur veya suçtan zarar gören uzlaştıklarını gösteren belge ile en geç iddianamenin düzenlendiği tarihe kadar Cumhuriyet savcısına başvurarak uzlaştıklarını beyan edebilirler.

3. Mukayese ve Tartışma

Vergide uzlaşma ile cezada uzlaştırmacının başarılı olması halinde temel olarak dava süreci tamamlanmadan ihtilaf ortadan kaldırılmaktadır. Bu yönüyle uzlaşma ve uzlaştırma müesseseleri davalara alternatif sorun çözme yöntemleri arasında da gösterilmektedir.

Vergi hukukunda uzlaşmada taraflar vergi mükellefi (kişi) ile vergi idaresi³⁰ (kamu) iken ceza uzlaştırmacısında taraflar gerçek kişi fail ile gerçek kişi veya özel hukuk tüzel kişisi olanlardır, ceza uzlaştırmacısında kamu taraf değildir. Vergi uzlaşmasında taraflar tahakkuk edecek vergi ve ceza konusunda mali bir bedel üzerinde uzlaşırken, ceza uzlaştırmacısında taraflar mağdurun zararını maddi olarak gidermeye yönelik mali koşullarda uzlaşabilecekleri gibi, edimsel bir konuda veya herhangi bir karşılık olmaksızın da uzlaşabileceklerdir.

Vergi uzlaşmasında aracı yoktur. Vergi mükellefi ile vergi idaresi adına uzlaşmaya yetkilendirilmiş uzlaşma komisyonu arasında uzlaşma görüşmeleri geçer, vergi mükellefi dilerse kendisini özel olarak yetkilendirmiş olduğu mali müşaviri veya avukatı aracılığı ile de uzlaşma görüşmelerini yapıp uzlaşmaya varabilecektir. Ceza uzlaştırmacısında ise aracı (uzlaştırmacı) bulunmaktadır, taraflar uzlaştırmaya kendileri katılmalı ve uzlaşmayı kendileri kabul etmelidirler.

³⁰ Vergiyi tarha ve ceza kesmeye vergi dairesi yetkili kılınmışsa da tarhiyata konu tutarın büyüklüğüne, uzlaşmanın tarhiyat öncesi veya sonrası olmasına göre vergi dairesi dışında vergi idaresinin başka birimleri de uzlaşma yapmaya yetkili kılındıklarından tamamını kapsayacak şekilde vergi idaresi tanımı kullanılmıştır.

Cezada uzlaştırmmanın hüküm ifade edebilmesi için failin üzerinde uzlaşılan koşulları yerine getirmesi gerekmektedir. Uzlaştırma kurumunun özellikle yaygın olan hırsızlık ve dolandırıcılık suçlarında uygulanması bu suçların mağdurları ile maddi edim konusunda uzlaşmak isteyen faillerin bu edimleri ifaları için başka mağdurlara karşı aynı suçları işleyebileceği ihtimalini ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda da uzlaştırmının varlığı suç oranını arttıracaktır.³¹ Vergi uzlaşmasında ise taraflar tahakkuk edecek vergi ve kesinleşecek cezalar üzerinde uzlaşırlar, uzlaşmanın gerçekleşmesi için üzerinde uzlaşılan tutarların vergi dairesine ödenmesi şartı yoktur. Uzlaşmada amaçlanan şey kamu alacağının bir an önce tahsil edilmesi iken ödeme şartı olmaması amaçla bağdaşmamaktadır.³²

Vergi uzlaşmasında uzlaşmanın konusu uğratılan vergi zıyayı ile vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi cezalarıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki kaçakçılık filleri ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde uzlaşma yapılamaz, ceza uzlaştırmasında ise şikayete tabi suçlar ile CMK'nın 253. maddesinde belirtilen suçlardan görülen zararların giderimi uzlaşmanın konusudur.

Vergi uzlaşma sürecinin başlatılabilmesi vergi mükellefinin talebine bağlıdır, inceleme tutanağında vergi mükellefi tarhiyat öncesi uzlaşma talep edebileceği gibi, yapılan tarhiyattan sonra dava açma süresi için de de uzlaşma talep edebilir. Ceza uzlaştırmasında ise soruşturmayı yapan cumhuriyet savcısı uzlaştırma bürosuna resen dosyayı göndererek süreci başlatır.

Vergi uzlaşmasında temel gereklilik mükellef nezdinde vergi incelemesinin vergi kaybına sebebiyet vermesi ve tarhiyat önerebilecek delillere ulaşılması iken, ceza uzlaştırmasında ise cumhuriyet savcısının yürüttüğü soruşturma sırasında uzlaştırmaya konu suçun işlendiğinde ilişkin yeterli şüpheye ulaştıracak delillere ulaşması gerekir.

Ceza uzlaştırmasında uzlaşma görüşmeleri gizlidir, tarafların uzlaşma görüşmelerindeki beyanları soruşturmaya esas alınamaz. Vergi uzlaştırmasında gizliliğe yönelik özel bir düzenleme olmamakla birlikte genel olarak vergi mahremiyeti kapsamındadır. Uzlaşma tutanaklarında ise sadece uzlaşmaya varılıp varılmadığı, varılmış ise hangi tutarda varıldığı, varılmamış ise idarenin son teklifi yer almakta olup, uzlaşma görüşmeleri içeriğine yönelik özel bir tutanak tutulmamaktadır.

³¹ Şeniz Anbarlı Bozatay, Avni Akın Ürün, Ceza Muhakemesi Kanunu Kapsamında Uzlaştırma Kapsamına Giren Suçlar: Kuramsal ve Hukuksal Bir Değerlendirme, Yönetim Bilgileri Dergisi, Cilt 16, Sayı 32, Yıl 2018, s. 342.

³² Mehmet Küçükkaya, a.g.e. s. 264.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde vergi mükellefi dava açma süresi içerisinde idarenin son teklifini kabul ederek uzlaşmayı tamamlayabilir, ceza uzlaştırmada ise taraflar iddianame düzenleninceye kadar kendi aralarında uzlaştıklarını belirtir bir belge ile uzlaşmayı sonradan tamamlayabilirler.

VUK 359. madde kapsamında vergi kaçakçılığı suçu işlenmek suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine göre uzlaşma talep hakkını ortadan kaldırmaktadır. Bir suçu soruşturma yetkisi ve suçun işlendiğinde dair yeterli delil bulunması halinde iddianame düzenleyip ceza davası açma yetkisi münhasıran cumhuriyet savcılarına aittir. Ancak, VUK 367/2 maddesi gereğince 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmek zorundadır. Diğer taraftan yaptıkları inceleme sırasında 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburi tutulmuştur. Vergi Usul Kanunu 306 seri numaralı genel tebliğinde yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması yönünde düzenleme yapılmıştır. Her ne kadar vergi kaçakçılığı suçları şikayete tabi tutulmasa da VUK 367. maddesi gereğince (VUK 359/ç hariç) soruşturulması mütalaa şartına bağlanmıştır. Uzlaşmaya tabi olmayan vergi kaçakçılık fiillerinin CMK 253. maddesi kapsamında VUK 367. maddesindeki mütalaa şartının şikayete bağlı suç olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin tartışılması gerekmektedir. Ancak uzlaştırmada ayrıca mağdurun veya suçtan zarar görenin gerçek kişi veya özel hukuk tüzel kişisi olması da gerektiğinden, uzlaşmaya tabi olmayan vergi kaçakçılık suçu uzlaştırmaya da konu edilemeyecektir.

Sonuç

Adaletin temel hedefi gerçek, özel veya kamu tüzel kişilerinin kendilerine konulan kurallara uymasını sağlamaktır. Bu kurallara uyulmaması ise cezai yaptırıma bağlanarak suç olarak tanımlanabilmektedir. Eylemin ve sonuçlarının ağırlığı dikkate alınarak bunlar kabahat olarak idari yaptırımlara da konu edilebilmektedir. Diğer taraftan eylemler suç olmakla birlikte aynı zamanda bu eylemden zarar görenler de olabilmektedir. Zarar gerçek

bir kişide, özel hukuk tüzel kişisinde gerçekleşebileceği gibi kamu aleyhine de gerçekleşebilir. Kanun koyucu bazı suçlar bakımından zararın giderilmesini, suçlunun cezalandırılmasına tercih etmiştir. Mağdur, failin eyleminden dolayı cezalandırılmasından manevi olarak tatmin olsa da zararın giderilmesi ile mağdurun suçtan kaynaklanan hissiyatının tatmin edilmesi, failin topluma kazandırılması ve uzlaşan tarafların adalete olan güvenlerinin güçlü tutulması daha anlamlı olabilmektedir. Alternatif sorun çözme yöntemleri olarak yargı üzerindeki yükü azaltması yönünden de anlamlıdır. Vergi uzlaşmasında uzlaşmanın uzlaşılan tutarların ödenmesine bağlı tutulmaması, vergi kaybına sebebiyet veren eylemeden ortaya çıkan zararın fiilen giderilmesinin önünde engel teşkil etmektedir. Bütçe istatistikleri incelendiğinde uzlaşma sonucu tahakkuk edenler dahil cezalı tarhiyatların önemli kısmının tahsil edilememiş olması bu müesseseden beklenen zarar giderim fonksiyonunun tam olarak karşılanamadığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Vergi Uzlaşmalarında, vergi suçlarının da dahil edilmesi ve uzlaşmanın vaki olabilmesi için ortaya çıkan kamu zararının giderilmesin sağlanmasının daha etkin sonuç vereceği değerlendirilmiştir.

Kaynakça

Kitaplar:

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, GÖKER, Cenker, Vergi Hukuku, 29. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2020.

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, 4. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.

Makaleler:

ALAN AKCAN, Esra, Ceza Hukukunda Mağdurun Korunmasına Yönelik Düzenlemeler, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 16, Özel Sayı 2014, Yıl 2015, 3949-3997.

ANBARLI BOZATAY, Şeniz, ÜRÜNAL, Avni Akın, Ceza Muhakemesi Kanunu Kapsamında Uzlaştırma Kapsamına Giren Suçlar: Kuramsal ve Hukuksal Bir Değerlendirme, Yönetim Bilgileri Dergisi, Cilt 16, Sayı 32, Yıl 2018, 329-344.

ARMAĞAN, Ramazan, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme, Maliye Dergisi, Sayı 153, 160-178.

ARSLANER, Hakan, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı 17, Yıl 2016, 273-300.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2008, Cilt XXV, Sayı 2, 309-337.

ÇİFTÇİ, Taha Emre, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Üzerine Etkisi Hakkında Bir Değerlendirme, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt 4, Sayı 2, Yıl 2020, 94-106.

EROĞLU, Onur, EFTEKİN, Ömer Özgün, Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 2, Yıl 2015, 233-250.

ERTUĞRUL, Hüseyin, 7188 Sayılı Kanun Sonrası Uzlaştırma Kurumu Üzerine Değerlendirmeler, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Sayı 2, Yıl 2020, 119-138.

GÖKALP, Özge Tuçe, Ceza Usul Hukukunda Uzlaşma, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi Cilt 5, No 1, Yıl 2013, 21-30.

GÜLTEKİN, Mustafa, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl 2016, 575-607.

GÜNGÖR, Mümin, Mağduriyetin Giderilmesi Açısından Uzlaştırma Kurumu ile Mağdur Hakları Tasarısının İncelenmesi, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Sayı 2019/2, 189-230.

HEPAKSAZ, Engin, SONKUR, Gazi, Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler, Gümrük ve Ticaret Dergisi Sayı 10, Yıl 2017, 49-66.

HOC AOĞLU, Celal, Vergi Hukukunda Uzlaşma, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl 2015, 491-515.

KAYA, Mustafa İsmail, TATLI, Burçak, Yaralamalı Trafik Kazalarında Ceza Muhakemesi Kanununa Göre Sağlanan Uzlaşmanın Sigorta Tazminatı Üzerindeki Etkisi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 26, Sayı 2, Yıl 2022, 33-72.

KÜÇÜKKAYA, Mehmet, Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 30, Sayı 1, Yıl 2020, 253-272.

TEKİN, Ahmet, AVŞAR, Gülnihal Can, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt 6, Sayı 5, Yıl 2019, 506-518.

ÜYÜMEZ, M. Erkan, Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 8, No 1, Yıl 2016, 75-92.

YILMAZ, Elif, Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt XIII, Sayı 1-2, Yıl 2009, 321-351.

Kararlar:

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2002/592 E., 2003/333 K. numaralı, 13.6.2003 tarihli kararı.

Danıştay 9. Dairesi, 2009/4846 E., 2012/788 K. numaralı, 16.2.2012 tarihli kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 1986/2 E., 1986/2 K. numaralı 23.10.1986 tarihli kararı.

Danıştay 3. Dairesi, 2004/852 E., 2005/2230 K. numaralı, 20.10.2005 tarihli kararı.

Raporlar:

Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 yılı Faaliyet Raporu.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2020.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2018.

T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2017.