

Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz

Yrd. Doç. Dr. EMRAH FERHATOĞLU
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

Av. GİZEM POYRAZ FERHATOĞLU
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Çalışma İlişkileri ve Endüstri İlişkileri
Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi

Özet

Çalışmada 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile ceza hukuku sisteminde yerini alan, 06.12.2006 tarihli 5560 sayılı Kanunla bazı değişikliklere uğrayan uzlaştırma kurumu ile VUK Ek md. 1-12'de düzenlenen uzlaşma kurumunun alternatif uyuşmazlık çözüm yolları bakımından karşılaştırmalı değerlendirilmesi konu edilmiştir. Bu bakımdan ilk aşamada alternatif uyuşmazlık çözümü ile ilgili temel açıklamalar yapılmış; izleyen başlıklarda ise ceza ve vergi hukukunda uzlaş(tır)ma kurumunun özellikleri kısaca ortaya konmuştur. Çalışmanın son kısmında ise ceza ve vergi hukukunda uzlaş(tır)ma kurumunun nitelik bakımından karşılıklı analizine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Alternatif uyuşmazlık çözümü, vergi hukuku, ceza hukuku, uzlaşma, uzlaştırma

1. GİRİŞ

Geleneksel olarak uyuşmazlıkların giderilmesi, kişilerin ve kurumların haklarının korunması güçlü ve bağımsız yargı organı tarafından sağlanmaktadır. Bu çerçevede etkin ve iyi organize olmuş yargı sistemi hukuk devletinin vazgeçilmez özelliklerindedir. Adaletin güvencesi olan mahkemelere bireylerin erişimi (adalete ulaşma) ceza hukuku, anayasa hukuku ve idari hukuk alanlarında vazgeçilmez öneme sahiptir. Ancak özel hukukta, özellikle de medeni hukuk ve borçlar hukukunda uyuşmazlıkların giderilmesinde dava yolu her zaman tercih edilmeyebilir. Özellikle mahkemelerin artan uyuşmazlık sayısı karşısındaki nicelik olarak yetersizliği, yargılama usullerinin karışıklığı ya da uyuşmazlık çözüm sürecinin uzunluğu ile vatandaşlar ve kamu için yargılama sürecinin maliyeti uyuşmazlıkların dava yolu dışında gideril-

mesinin, başka bir ifadeyle alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının, öneminin artmasına neden olmuştur.

Uyuşmazlıkların giderilmesinde alternatif çözüm yolları hukuk düzenimiz içinde de yer almakla beraber Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer alan uzlaştırma ile ilgili hükümler konuyla ilgili tartışmaları gündemde tutmaktadır. Çalışmamızda ceza ve vergi hukukunda yer alan uzlaşma kurumları karşılaştırmalı olarak inceleme konusu yapılacaktır. Bu bağlamda ilk aşamada uyuşmazlıkların giderilmesinde alternatif çözüm yollarının neler olduğu ortaya koyulup, Türk Hukuk Düzeninde alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından hangi alanlarda yararlandığına ilişkin bilgiler verilecektir. İkinci aşamada ceza hukukunda yer alan uzlaşma kurumu genel hatlarıyla inceleme konusu yapılacaktır. Son olarak da vergi hukukunda

uzlaşma kurumu ceza hukukunda yer alan uzlaştırma kurumuyla karşılaştırmalı olarak değerlendirilecektir.

2. UYUŞMAZLIKLARIN GİDERİLMESİNDE ALTERNATİF ÇÖZÜM YOLLARI

Uyuşmazlık, iki veya daha fazla tarafın düşünce ve amaçları arasında görünür hale gelen ve dava konusu olabilecek bir anlaşmazlık türü olarak tanımlanabilir.¹ Uyuşmazlık kavramı ile çatışma literatürde kimi zaman birbirlerinin yerine kullanılabilir. Bununla birlikte çatışma, değerler veya nadir rastlanan durum, güç ve kaynaklar için mücadele etmeyi; tarafların birbirlerini etkisizleştirme ve rakiplerini saf dışı bırakma çabaları şeklinde ifade edilmektedir.² Buna göre çatışma, uyuşmazlıktan daha kapsamlı, daha derin ve daha sistematik nitelikteki anlaşmazlık türüdür.³ Burton (1993), kısa süreli ve çözümlenmesi kolay anlaşmazlıkları uyuşmazlık olarak ifade ederken; uzun süreli, derin sorunları konu alan ve üzerinde görüşülemez hususlar⁴ üzerindeki anlaşmazlıkları çatışma olarak değerlendirmektedir.⁵

Yarn (1999)'a göre çatışma, belirli bir durumu ifade ederken; uyuşmazlık dinamik yapıdaki bir süreci karşılar. Kişilerin henüz açığa çıkmamış, görünür hale gelmemiş yarar, değer ve ihtiyaç anlaşmazlıkları

olarak ifade edilen çatışma, ileriki aşamada uyuşmazlığa konu olabilecektir. Bu bakımdan *çatışma, uyuşmazlık olmadan var olabilirken; çatışma olmadan uyuşmazlıktan söz edilemez.*⁶ Uyuşmazlıkların çözümünde geleneksel olarak yargı yolu kullanılmakla birlikte, tarafların yargı yoluna göre kendilerini daha fazla ifade edebildiği alternatif uyuşmazlık çözüm yolları da geliştirilmiştir.⁷

a) Alternatif Uyuşmazlık Çözümü

Uyuşmazlıkların dava yoluyla çözümünün tarafları bazen tam olarak tatmin edememesi, para ve zaman maliyetinin yüksek olması, adalete ulaşma bakımından zayıf yönlerinin olması bu yönleme alternatif ve alternatif uyuşmazlık çözümü (alternative dispute resolution - ADR) olarak ifade edilen bazı yöntemlerin geliştirilmesine neden olmuştur.⁸

Alternatif uyuşmazlık çözümü, uyuşmazlıkların, tarafsız üçüncü kişi veya kişilerin katılımı⁹ ile çözümlenmeye çalışıldığı, başvurunun zorunlu ya da ihtiyari olabildiği ancak, ulaşılan çözümün kural olarak bağlayıcı olmadığı, yargılama süreci dışında ya da yargılama süreci içinde başvurulabilen yöntemler bütünüdür.¹⁰ Bu tanıma göre, alternatif uyuşmazlık çözümünde üçüncü bir şahsın müdahalesi gerekli-

- 1 Tamer Soysal, "Türk Ceza Hukukunda Uzlaşma", <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/dwnldCntHT.jsp?pfilNum=4>, s. 4 (Erişim: 04.11.2008).
- 2 Selahattin Turan, "Alternative Dispute Resolution in Educational Settings: A Conceptual Analysis, Eğitim ve Bilim, 2004, Cilt: 29, Sayı: 131, s. 78.
- 3 Michael L. Moffitt and Robert C. Bordone, "Perspectives on Dispute Resolution", The Handbook of Dispute Resolution, Ed. Michael L. Moffitt and Robert C. Bordone, Jossey-Bass, 2005, s. 2.
- 4 Kimlik, güvenlik ve tanınma gibi temel insan değerleri ile derin ahlâki tutum ve değer farklılıkları, temsil sorunları üzerinde görüşülemez hususlardan kabul edilmektedir.
- 5 John W. Burton, "Conflict Resolution as a Political Philosophy", Conflict Resolution Theory and Practice: Integration and Practice, Ed. Hugo Van der Merwe and Dennis J.D. Sandole, Manchester University Press, 1993. Aktaran: Brad Spangler and Heidi Burgess, "Conflicts and Disputes", http://www.beyondintractability.org/essay/conflicts_disputes/, (Erişim: 16.11.2008).
- 6 Douglas H. Yarn, "Conflict", Dictionary of Conflict Resolution, Jossey-Bass, 1999, s. 4-5, Aktaran: Brad Spangler and Heidi Burgess, "Conflicts and Disputes", http://www.beyondintractability.org/essay/conflicts_disputes/, (Erişim: 16.11.2008).
- 7 Gülgün Ildır, Alternatif Uyuşmazlık Çözümü: Medeni Yargıya Alternatif Yöntemler, Seçkin, Ankara, 2003, s. 23.
- 8 Mustafa Özbek, "Dünya Çapındaki Adalete Ulaşma Hareketiyle Ortaya Çıkan Gelişmeler ve Alternatif Uyuşmazlık Çözümü", Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 51, Sayı: 2, 2002, s. 136.
- 9 Dava yoluyla uyuşmazlıkların giderilmesi yönteminden farklı olarak alternatif uyuşmazlık çözümünde üçüncü taraf, sürecin sonunu etkileme veya hüküm verme yerine taraflar arasındaki iletişimi sağlama görevini yerine getirir. Başka bir anlatımla üçüncü taraf, taraflar arasındaki doğrudan görüşmeler için gerekli şartları hazırlar. Bununla birlikte, alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından biri sayılan tahkim yolunda, üçüncü taraf olan tahkim kurulu uyuşmazlığın giderilmesi ile ilgili yetki sahibidir. bkz. Alternative Dispute Resolution Practitioners' Guide, Center for Democracy and Governance Bureau for Global Programs, Field Support, and Research U.S. Agency for International Development, Washington, 1998, s. 4.
- 10 Ildır, a.g.e., s. 30.

ken,¹¹ alternatif uyuşmazlık çözümüne başvurma dava aşamasından önce zorunlu ya da ihtiyari olabilmektedir. Ayrıca alternatif uyuşmazlık çözümü sürecinin sonunda varılan karar tarafları bağlayıcı olabileceği gibi düzenlenme biçimine göre taraflar kararı benimsemeyip dava yoluna başvurabilirler.¹² Bir başka tanıma göre alternatif uyuşmazlık çözümü, tarafların resmi bir yargılama usulüne gerek duymaksızın, aralarındaki uyuşmazlığı çözmeleri için kullandıkları bir dizi usuller topluluğunu ifade eder.¹³ Alternatif uyuşmazlık çözümü yeni bir fikir olmamakla birlikte¹⁴ yeni gerekçelerle geliştirilmesi,¹⁵ yaygınlaştırılması ve yargı sistemine entegre edilmesi çalışmaları 1970'li yılların başında hız kazanmıştır.¹⁶

b) Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yollarının Sınıflandırılması

Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları, sürecin sonundaki kararın taraflar bakımından bağlayıcı olup olmamasına göre bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan; mahkeme süreci öncesinde tarafların başvurma zorunluluğu bakımından ise zorunlu ve ihtiyari olmak üzere sınıflandırılabilir.

Alternatif uyuşmazlık çözümü yöntemlerinden müzakere, arabuluculuk ve uzlaştırma yöntemlerinin bağlayıcılığı bulunmamakla birlikte, sonuçta bu anlaşmanın ortaya çıkıp çıkmaması tarafların anlaşmaya varma eğilimlerine göre değişecektir. Bununla

birlikte, tahkim yöntemi bağlayıcı olabileceği gibi bağlayıcı olmayabilir. Bağlayıcı tahkimde taraflar süreç sonundaki sonuç üzerinde anlaşmalar dahi süreç sonundaki sonuç tüm tarafları bağlayıcıdır. Bağlayıcı olmayan tahkimde ise, süreç sonunda varılan karar taraflarca kabul edilmeyebilir. Türk ceza yargılamasında olduğu gibi bazı yargı süreçleri tarafların mahkeme süreci öncesinde müzakere, uzlaştırma, arabuluculuk veya tahkim yoluna gitmelerini şart koşabilir. İhtiyari alternatif uyuşmazlık çözümünde ise tarafların alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına mahkeme öncesinde başvurmaları isteklerine bırakılmıştır.¹⁷

c) Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yollarının Avantajları

Yargı sistemi içinde kurumsallaşmış alternatif uyuşmazlık çözüm yolları hem uyuşmazlığın taraflarına hem de yargı sistemine olumlu bir takım etkilerde bulunmaktadır.¹⁸ Bu etkiler aşağıdaki başlıklarla özetlenebilir.

i. Para ve Zaman Tasarrufu

Dava yolunun değerlendirilmesinde uyuşmazlık çözüm usulünün gerek uyuşmazlığın taraflarına gerekse kamuya olan maliyeti de inceleme konusu yapılmaktadır. Bu noktada dava yoluna yöneltilen en önemli eleştiri sürecin para ve zaman maliyetinin yüksek olmasıdır.¹⁹ Yargılama sürecinde taraflar

11 Alternatif uyuşmazlık çözümünde, çözüme ulaşmada üçüncü bir şahsın müdahalesi gerekli olmaktadır. Zira, taraflar arasındaki hukuk düzeni tarafından korunan menfaat çatışmasının, uyuşmazlık haline gelmeden, yine taraflarca giderilmesi mümkün olmakla beraber, alternatif uyuşmazlık çözümü, çatışmaların taraflarca giderilemediği ve uyuşmazlığa dönüştükten sonraki aşama için bir çözüm yöntemi olmaktadır.

12 İldr, a.g.e., s. 27-30.

13 Mustafa Özbek, Alternatif Uyuşmazlık Çözümü, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004, s. 53.

14 Günümüzde alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden olan uyuşmazlık çözüm biçimlerinin ilk örneklerine Antik Yunan'da rastlanmakla birlikte mütakabiliyet esasına dayalı arabuluculuk ve tahkim, uyuşmazlık giderme yöntemlerinden sayılmıştır. Örneğin Büyük İskender'in babası, II. Philip'in (MÖ 359-336) MÖ 337'de Yunanistan'ın güney devletleriyle yaşadığı toprak uyuşmazlığını tahkim yoluyla çözdüğü ve barış anlaşması imzaladığı bilinmektedir.

bkz. Surridge & Beecheno, "Arbitration/ADR Versus Litigation", http://www.hg.org/articles/artice_1530.html, (Erişim: 28.02.2009).

15 Yargı yolunun yüksek maliyeti ve sonucunun tarafları tatmin etme derecesinin dışında, "adalete ulaşma hareketi" alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının geliştirilmesinde etkin olmuştur. Adalet ulaşma hareketi, yargı sisteminin tüm bireylerin eşit şartlarla ulaşabilmesine imkân tanıyan, bireysel ve kamusal adalet getirilen yaklaşımı ifade etmektedir. 18. ve 19. yy ile 20 yy.'da adalet ulaşma hareketi fikri farklı esaslara göre değerlendirilmektedir. Ayrıntılı bilgi ve değerlendirmeler için bkz. Wouter Le R. De Vos, "Alternative Dispute Resolution from an Access to Justice Perspective" Journal of South African Law, 1993, s. 157; Ekonomik, örgütsel ve usulî engeller bireylerin yargı sürecine eşit bir şekilde dahil olmalarını engelleyebilmektedir. bkz. Özbek (2002), a.g.e., s. 123.

16 Özbek (2002), a.g.e., s. 135.

17 Alternative Dispute Resolution..., 1998, s. 4.

18 Lena Nosyreva, "Alternative Dispute Resolution in the United States and Russia: A Comparative Evaluation", Annual Survey of International & Comparative Law, 7, 2001, s. 10.

19 Tom R. Tyler, "The Quality of Dispute Resolution Procedures and Outcomes: Measurement Problems and Possibilities", Denver University Law Review, Vol. 66:3, s. 424.

uyuşmazlığın çözümlenmesinin alacağı zamana göre artacak vekalet ücreti, mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri gibi bir takım maliyetlere katlanmak durumdadırlar.²⁰ Devlet de yargı sisteminde görev alan personelin, kullanılan kırtasiye malzemesinin, binaların bakım ve onarımının ve diğer işlem maliyetleri ile karşı karşıya kalmaktadır.²¹ Ancak, dava yolundan önce tercih edilebilecek alternatif uyuşmazlık çözüm yolları bu maliyetlerin minimize edilmesini sağlayabilecektir. Bunun yanında uyuşmazlığı iş yükü fazla olan ve uyuşmazlık çözüm usulleri katı kurallara bağlı olan mahkemeler yerine tarafların karşılıklı görüşlerini ifade ettikleri ve çözüm yolu aradıkları alternatif çözüm yollarında uyuşmazlığın giderilmesi daha az zaman alacaktır.²²

ii. Sürecin ve Sonucun Kontrolü

Taraflar, alternatif uyuşmazlık çözüm yollarında süreç ve sonuç üzerinde kendilerini daha iyi ifade ederek dava yoluna göre daha etkin olabilirler. Yargılama yoluyla uyuşmazlığın çözümünde ise süreçte önceden belirlenmiş kurallar uygulanırken uyuşmazlığın çözümlenmesi üçüncü bir tarafa başka bir ifadeyle bir yargıya ya da jüriye bırakılacaktır. Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarında uyuşmazlığın çözümlenmesinde taraflar süreçte geçerli olacak kuralların belirlenmesinde etkili olabilecekleri gibi, karşılıklı görüşmeler sonucunda her iki tarafın da tatmin eden bir karara varabileceklerdir.²³

iii. Mahremiyetin Sağlanması

Bazı uyuşmazlıklarda mahremiyet ön plandadır. Taraflar mahremiyetin sağlanması için dava yoluna göre daha az kişinin dahil olduğu alternatif uyuşmazlık çözüm yollarını tercih edebilirler. Mahremiyetin ön planda olmadığı kimi uyuşmazlıklarda bile tarafların vekilleri sonuçla ilgili anlaşmaya mahremiyetin sağlanmasıyla ilgili hükümler koyabilmektedirler.²⁴

iv. Tarafların Memnuniyeti

Dava yoluyla uyuşmazlık çözümünde üçüncü tarafın kararı bir tarafın lehine olacaktır. Başka bir ifadeyle süreç sonunda bir kazanan bir de kaybeden olacaktır. Kimi kararlardan kazanan taraflar dahi memnun olmayacak, haklarının yeterince korunmadığı fikrine kapılabileceklerdir. Alternatif uyuşmazlık çözümü süreci ise iki tarafın da yararına olabilecek bir kararla sonuçlanabilir.²⁵

v. Taraflar Arasındaki İlişkinin Korunması

Dava yoluna yöneltilen bir diğer eleştiri konusu ise taraflar arasındaki ilişkiye sürecin olumsuz etkisidir. Buna göre, dava yolu taraflar arasında var olan veya süreç sonunda da devam edebilecek sosyal ilişki üzerinde olumsuz etki bırakmaktadır. Taraflar arasındaki ilişkinin olumsuz etkilenmesi, süreç içinde uyuşmazlığın çözüm yolu olabilecek seçeneklerin gündeme gelmesini engelleyebilecek bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Bunu dışında, yargılama sürecinin bir tarafça sırf karşı tarafa zarar verme maksadıyla uzatma girişimleri de sürecin etkinliğini zayıflatabilecektir.²⁶

Alternatif uyuşmazlık çözümü ile uyuşmazlıklar dava yoluna göre daha olumlu ortamda giderilebilmektedir. Süreçte görev alacak deneyimli bir arabulucu ya da uzlaştırıcı, tarafların kendilerini doğru bir şekilde ifade etmelerini sağlarken, uyuşmazlık her iki tarafın da kabul edebileceği bir şekilde giderilebilecektir.

3. ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜMÜ TÜRLERİ

Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları ya da usulleri belirli sayıda ya da biçimde tanımlanamamaktadır. Toplumların özelliklerine göre alternatif uyuşmazlık çözüm yolları da çeşitlenir ve diğer toplumlardan farklı esaslarla işletilir.²⁷ Bununla birlikte tahkim,

20 The Reporters Committee for Freedom of the Press, "Secret Justice: Alternative Dispute Resolution", News Media & the Law, Fall 2001, s. 2.

21 Tyler, a.g.e., s. 424.

22 Bu aşamada usul ekonomisi ilkesi alternatif uyuşmazlık çözüm yollarını desteklemesi bakımından önemli olmaktadır. Bilindiği gibi usul ekonomisi ilkesi, adaletin ucuz, çabuk ve isabetli olarak sağlanmasının temel kurallarındandır. Usul ekonomisi ilkesi ile ilgili ayrıntılı açıklama ve tartışmalar için ayrıca bkz. Ejder Yılmaz, "Usul Ekonomisi", Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 57, Sayı: 1, s. 243-271.

23 The Reporters Committee for Freedom of the Press, a.g.e., s. 2.

24 The Reporters Committee for Freedom of the Press, a.g.e., s. 2.

25 Alternative Dispute Resolution, <http://www.courtinfo.ca.gov/selfhelp/lowcost/documents/adr.pdf>, (Erişim: 21.10.2008).

26 Tyler, a.g.e., s. 427.

27 Alper Bulur, Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Arabuluculuk Yöntemi, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 65, Sayı: 4, Güz 2007, s. 42.

arabuluculuk ve müzakere en çok kullanılan alternatif uyuşmazlık çözüm yollarıdır. Bunlar dışında mini yargılama, ön tarafsız uyuşmazlık değerlendirmesi ve kısa jüri yargılaması gibi alternatif uyuşmazlık çözüm yolları da bulunmaktadır. Çalışmamızda bu yollardan tahkim, arabuluculuk ve müzakereye yer verilmiştir.

a) Tahkim

Tahkim, dava sürecine en yakın alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak nitelendirilmektedir. Dava sürecinden farkı, uyuşmazlıkla ilgili hüküm verecek üçüncü tarafın (hakem ya da hakemlerden oluşan tahkim kurulu) uyuşmazlığın taraflarınca karşılıklı anlaşarak belirlenmesidir. Tarafların uyuşmazlıkla ilgili düşüncelerini ve iddialarını belirlenen hakem ya da tahkim kuruluna sunması ise tahkimin yargılama sürecine benzer yönü olarak görülmektedir. Ancak tahkimde yargılamadan farklı olarak, hakem ya da tahkim kurulu hüküm vermede belirli bir hukuk normuna bağlı kalmak durumunda değildir.²⁸

Sonuçları bakımından tahkim, bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan tahkim olarak sınıflandırılabilir. Bağlayıcı tahkimde belirlenen hakem ya da tahkim kurulunun nihai kararı tarafları bağlayıcıdır. Bağlayıcı olmayan tahkimde ise taraflar tahkim sürecinin sonunda varılan kararı kabul etmek zorunda değildir; farklı bir çözümü benimseyebilirler ya da karara itiraz edebilirler.

Bir görüşe göre, tahkim alternatif uyuşmazlık çözümü yöntemlerinden biri değildir. Dava yolunun yerine ikame edilen istisnai nitelikte yargı yoludur.

Tahkim kurulunu oluşturan hakemler de dava yolunda olduğu gibi yargılama yaparak anlaşmazlığı çözüme kavuştururlar.²⁹ Günümüzde özellikle ticaret ve iş hukuku konularında tahkimle uyuşmazlıkların giderilmesinde sıklıkla karşılaşılmaktadır.³⁰

b) Arabuluculuk

Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından arabuluculuk en yaygın alternatif uyuşmazlık çözüm metodu olarak nitelendirilmektedir.³¹ Uyuşmazlıkların giderilmesinde hüküm verici niteliği bulunmayan, bir kararı taraflara kabul ettirme gibi bir rolü olmayan, sadece taraflara uyuşmazlığın giderilebilmesi için uygulanabilir çözüm önerileri sunan bir üçüncü tarafın bulunduğu alternatif uyuşmazlık çözüm türüdür.³² Arabulucu, tarafları bir araya getirerek ortak menfaatlerin açığa çıkartılmasını ve sürecin en az maliyetle sonuçlanmasını sağlamaktadır.³³ Arabuluculuk, kimi zaman "uzlaştırma" olarak ifade edilmekle birlikte iş hukuku alanında yaygın kullanımı olan bir uyuşmazlık çözüm yoludur.³⁴ Süreçteki üçüncü tarafın (arabuluculuk görevi bir kişi tarafından üstlenilebileceği gibi bir kurul tarafından da yerine getirilebilir), uyuşmazlığın çözümlenmesi konusunda aktif rol üstlenmesi halinde önermiş olduğu çözüm yolunun taraflarca kabul edilmeme olasılığı da azalmaktadır.³⁵

c) Müzakere

Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından en basiti olan müzakere, tarafların şekli olmayan bir yapı içinde ve kendilerini temsil eden avukatlarının yardımıyla uyuşmazlıklarını çözmeye gayret ettikleri usuldür.³⁶ Süreçte bir üçüncü taraf bulunmama birlikte, kimi durumlarda aktif rol üstlenmemiş, sadece

28 The Reporters Committee for Freedom of the Press, a.g.e., s. 2. Uygulamada tahkim süreci çeşitli biçimlerde olabilmekte ve bunlardan bazıları diğer uyuşmazlık çözümleriyle tahkimi yakınlaştırmaktadır. Örneğin, tahkim sürecinde hakem ya da tahkim kurulu uyuşmazlık konusu ile ilgili hükmü verirken tarafların iddialarını, sundukları delilleri ve yürürlükteki düzenlemelere bağlı kaldığında süreç yargılamaya; her iki tarafın da arzu edebileceği bir çözüme düzenlemelere bağlı kalmayarak hükmedilmesi durumunda ise arabuluculuğa yakın hale gelebilir. bkz. Gordon R. Woodman, "The Alternative Law of Alternative Dispute Resolution", Les Cahiers de Droit, 1991, 32(3), s. 11.

29 Bulur, a.g.e., s. 32.

30 Woodman, a.g.e., s. 11.

31 Bulur, a.g.e., s. 42.

32 Woodman, a.g.e., s. 12.

33 Stephen B. Goldberg, Frank E. A. Sandler, Nancy H. Rogers et.al. Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes, Aspen Publishers, Fourth Edition, 2003, New York, s. 88.

34 Woodman, a.g.e., s. 12. Bir görüşe göre, arabuluculuk uzlaştırmadan arabulucunun taraflara bir çözüm yolu önermemesi, bunun karşılığında uzlaştırmacının bir öneride bulunabilmesi bakımından ayrılmaktadır. Konuyla ilgili bkz. Bulur, a.g.e., s. 42.

35 Woodman, a.g.e., s. 12.

36 Özbek (2002), a.g.e., s. 138.

rehberlik edecek bir taraf da sürece dahil olabilir. Süreç, tarafların karşılıklı görüşmelerle anlaşmaya ulaşmaya çalıştığı alternatif uyuşmazlık çözümü olarak da ifade edilir.³⁷

4. TÜRK HUKUKUNDA UYUŞMAZLIKLARIN ALTERNATİF ÇÖZÜMÜ

Bu çalışmanın konusunun Türk Ceza Hukuku'na 5237 sayılı Ceza Kanunu ve 5271 Ceza Muhakemesi Kanunu ile giren uzlaştırma kurumuyla Türk vergi hukukunda VUK'da düzenlenen uzlaşma kurumunun nitelik yönünden karşılaştırılması olduğu önceki başlıklarda ifade edilmişti. Her iki kurum hukuk sistemimizde uyuşmazlıkların giderilmesinde alternatif çözüm usullerinin örneğini oluşturmaktadır. Bu kurumlar dışında da hukuk sistemimizde yer alan alternatif uyuşmazlık çözümü örnekleri de aşağıdaki gibi sıralanabilir.

a) 2822 sayılı Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu md. 23³⁸, 52-59.³⁹

b) 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu md. 63, 151, 213,⁴⁰ 236, 513, 514, 515,⁴¹ 516-536.⁴²

c) 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun md 22.⁴³

d) 1136 sayılı Avukatlık Kanunu md. 35/A.⁴⁴

e) 442 sayılı Köy Kanunu md. 5(1).⁴⁵

f) 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun md. 12/a, 13.⁴⁶

g) 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu md. 309/m.⁴⁷

h) 4787 sayılı Aile Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yargılama Usullerine Dair Kanun md. 7.⁴⁸

5. TÜRK CEZA HUKUKUNDA ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜMÜ: UZLAŞTIRMA

Uzlaştırma kurumu 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu⁴⁹ ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile ceza hukuku sisteminde yerini almıştır. Uzlaştırma, işlendiği konusunda yeterli bir şüphe bulunan bir suçtan dolayı, mağdurun tatmin edilmesi suretiyle, fail ve mağdur arasındaki çekişmenin giderilmesini amaçlayan soruşturma veya kovuşturmanın kaldırılmasını hedefleyen bir kurum olarak tanımlanmaktadır.⁵⁰ İlk hali-

37 Woodman, a.g.e., s. 12.

38 Toplu iş görüşmelerinde tarafların anlaşamaması durumunda işletilen arabuluculuk kurumunu düzenlemektedir.

39 Toplu iş uyuşmazlıklarının barışçı yollarla çözümlenmesini düzenlemektedir.

40 HUMK md. 213'de davanın her aşamasında tahkikat hakiminin iki tarafı veya vekillerini çağırarak davanın maddi olguları hakkında beyanlarını dinleyebileceğinden ve sonuç vereceği umulan hallerde bunları sulha da teşvik edebileceğinden bahsedilmektedir. md. 213 dışında 63, 151, 236, 513, 514, 515'de de sulh'tan bahsedilmektedir.

41 Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, Medeni Usul Hukuku, Yetkin, Ankara, 2004, s. 629.

42 Tarafların aralarındaki bir uyuşmazlığın çözümlenmesi için başvurabilecekleri tahkim yolunu düzenlemektedir.

43 4077 sayılı Kanunun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümlenmesi konusunda hakem heyetlerinin oluşturulmasını öngörmüştür. Tüketici hakem heyetinin kurulması ve işleyiş esasları tahkimin tipik örneği olarak değerlendirilebilir. 4077 sayılı kanun md. 22(5)'de ise tahkim olarak değerlendirdiğimiz uyuşmazlık çözüm yolunun bağlayıcı olup olmadığı hükme bağlanmaktadır. Söz konusu hükümde "değeri beşyüz milyon liranın altında bulunan uyuşmazlıklarda tüketici sorunları hakem heyetlerine başvuru zorunludur. Bu uyuşmazlıklarda heyetin vereceği kararlar tarafları bağlar. Bu kararlar İcra ve İflas Kanununun ilamların yerine getirilmesi hakkındaki hükümlerine göre yerine getirilir. Taraflar bu kararlara karşı onbeş gün içinde tüketici mahkemesine itiraz edebilirler. İtiraz, tüketici sorunları hakem heyeti kararının icrasını durdurmaz. Ancak, talep edilmesi şartıyla hakim, tüketici sorunları hakem heyeti kararının icrasını tedbir yoluyla durdurabilir. Tüketici sorunları hakem heyeti kararlarına karşı yapılan itiraz üzerine tüketici mahkemesinin vereceği karar kesindir." ifadeleri yer almıştır. Buna göre, uygulamanın bağlayıcı tahkim olabilmesi için kanunda belirtilmiş değerden yüksek bir uyuşmazlığın bulunması gerekir.

44 Taraflar arasında mahkeme dışı çözüm yolu olarak uzlaşmadan bahsedilmektedir.

45 İki köy arasındaki sınırla ilgili bir uyuşmazlığın müzakereyle çözümlenmeye çalışılacağı hükme bağlanmıştır. bkz. Tamer Soysal, "Türk Ceza Hukukunda Uzlaşma", <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/dwnldCntHT.jsp?pfilNum=4>, (Erişim: 04.11.2008).

46 md. 12/a'da uyuşmazlık çözüm kurulunun oluşumu ve görevleri düzenlenirken md. 13'de tahkim kurulunun oluşumu ve görevleri belirlenmiştir. Her iki kurul, uyuşmazlıkların giderilmesinde tahkim usulünü işleyişinde karar verici üçüncü taraf olmaktadır.

47 Sermaye şirketleri ve kooperatiflerin uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırılmasından bahsedilmektedir.

48 Aile mahkemesinin ailenin içinde bulunduğu sorunları mahkeme aşamasından önce sulh yoluyla çözümlenmesini teşvik etme görevinden bahsetmektedir.

49 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, Resmi Gazete, Tarih: 12/10/2004, Sayı: 25611.

50 Erol Karaaslan, Ceza Yargılamasında Uzlaşma, http://www.yayin.adalet.gov.tr/29_sayi%20i%C3%A7erik/Erol%20KARAASLAN.htm, (Erişim: 04.11.2008).

le TCK md 73(8)'de ve CMK md. 253-255'de düzenlenen uzlaşma kurumu, 06.12.2006 tarihli 5560 sayılı Kanunla bazı değişikliklere uğramıştır. Buna göre 5560 sayılı Kanun md. 2 ile 5237 sayılı TCK md 73 başlığından "uzlaştırma" ibaresi çıkartılmış; md. 41 ile de TCK md. 73(8) uzlaştırma kurumunun bir usul hukuku kurumu olduğu, konuyla ilgili CMK'da ayrıntılı düzenlemeler yer aldığı gerekçesiyle uzlaştırma kurumu TCK'dan kaldırılmıştır.⁵¹ TCK'daki uzlaştırma hükümleri kaldırılarak, CMK'da konuyla ilgili ayrıntılı düzenlemelere gidilmesi, uzlaştırma kurumunun ceza yargılaması özelliklerinin ceza hukuku özelliklerine göre daha ağır bastığının işareti olarak kabul edilmektedir.⁵²

Uzlaştırma zarar görenin ancak gerçek veya özel hukuk tüzel kişisi olması halinde mümkündür. Bu bakımdan kamu tüzel kişilerinin zarar gördüğü suçlarda uzlaştırma kurumunun işletilmesi mümkün değildir. Kanun koyucu, uzlaştırmaya konu olabilecek suçlarda da sınırlamaya gitmiştir. Buna göre, soruşturulması ve kovuşturulması şikayete bağlı suçlar ile şikayete bağlı olup olmadığına bakılmaksızın

- TCK md. 86 - 87 kasten yaralama

- md. 89 taksirle yaralama, md. 116⁵³, md. 234⁵⁴ ve md. 239⁵⁵; CMK 253(2) uzlaşma yoluna gidilebilecek suçlar arasında sayılmıştır.

Soruşturulması ve kovuşturulması şikayete bağlı olsa bile etkin pişmanlık hükümlerine yer verilen suçlar ile cinsel dokunulmazlığa karşı suçlarda, uzlaşma kapsamındaki suçun uzlaşma kapsamında olmayan bir başka suçu işlemek amacıyla ya da bu suçla birlikte işlenmiş olması halinde uzlaşma yoluna gidilememektedir (CMK md. 253(3)). Türk Ceza Kanunu dışındaki diğer kanunlardaki şikayete bağlı olmayıp da uzlaştırmaya tabi olduğu bildirilen suçlar da uzlaştırmaya tabidir.

Soruşturmayı yürüten Cumhuriyet savcısı veya kovuşturmayı yürüten hakim, uzlaşma konusu olabilecek bir suç söz konusu ise faili usulüne göre davet ederek bizzat veya açıklamalı tebligat veya istinabe⁵⁶ yoluyla veya soruşturmayı yürüten Cumhuriyet savcısının yazılı veya sözlü talimatı üzerine adli kolluk aracılığıyla uzlaşma teklifinde bulunur. Taraflara uzlaşmanın sonuçları ve mahiyeti anlatılır. Bu aşamada şüpheliye yapılan açıklamada, uzlaşmanın suçu kabul ettiği anlamına gelmediği, uzlaştırma müzakereleri sırasında yapacağı açıklamaların mevcut soruşturma dahil hiçbir soruşturmada, kovuşturmada ya da davada delil olarak kullanılmayacağı belirtilecektir.

5560 sayılı Kanundan önce uzlaşma teklifinin kabul edilmesi halinde soruşturmanın sürdürülmeyeceği belirtilmiştir. 5560 sayılı Kanunla birlikte değiştirilen 5271 sayılı CMK'da uzlaşma teklifinde bulunulması veya teklifin kabul edilmesi hallerinde dahi soruşturma konusu suça ilişkin delillerin toplanması ve koruma tedbirlerinin uygulanmasına devam edileceği ifade edilmiştir (CMK md. 253(8)).⁵⁷

Uzlaştırma sürecinin başlaması halinde, Cumhuriyet savcısı barodan uzlaştırmacı olarak bir avukat görevlendirilmesini talep edebileceği gibi hukuk öğrenimi görmüş kişiler arasından uzlaştırmacı görevlendirebilir. Bunların dışında, soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısı, kovuşturma aşamasında hakim uzlaştırmayı kendisi de gerçekleştirebilir. (CMK md 253(9)). Bu aşamada tarafların üzerinde anlaşacakları bir avukatın uzlaştırmacı olup olamayacağı tartışma konusu yapılabilir.

CMK uzlaştırma işlemleri için 30 günlük süre belirlemiştir. Buna göre uzlaştırmacı, dosya içindeki belgelerin birer örneği kendisine verildikten itibaren en geç 30 içinde uzlaştırma işlemlerini sonuçlandırmalıdır. Cumhuriyet savcısı re'sen veya tarafların

51 5560 sayılı Kanun Madde Gereçekleri, Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi, Adalet ve Kalkınma Partisi TBMM Grup Başkanlığı, Tarih: 10.10.2006, Sayı: 1286.

52 Erol Karaaslan, Ceza Yargılamasında Uzlaşma, http://www.yayin.adalet.gov.tr/29_sayi%20i%C3%A7erik/Erol%20KARAASLAN.htm, (Erişim: 04.11.2008).

53 Konut dokunulmazlığının ihlali.

54 Çocuğun kaçırılması ve alıkonulması.

55 Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması

56 Bir davada mahkemenin yargı çevresi dışında yapılması gereken işlemler için o işlemin yapılacağı yargı çevresi içindeki başka bir mahkemeden yardım istemesidir. Bkz. Kuru, Arslan ve Yılmaz, a.g.e., s. 244.

57 Atilla Özen, CMK'da Uzlaşma, İstanbul Barosu Yayınları, Ocak 2008, s. 16.

talebi üzerine bu süreyi en çok 20 gün daha uzatabilir (CMK md. 253(12)).

Uzlaştırma müzakereleri gizli olarak yürütülür. Uzlaştırma müzakerelerine şüpheli, mağdur, suçtan zarar gören, kanunî temsilci, müdafî ve vekil katılabilir. Şüpheli, mağdur veya suçtan zarar görenin kendisi veya kanunî temsilcisi ya da vekilinin müzakerelere katılmaktan imtina etmesi halinde, uzlaşma kabul edilmemiş sayılır (CMK md. 253(13)). Uzlaştırmanın sonuçsuz kalması halinde tekrar uzlaştırma yoluna gidilemez (CMK md. 253(18)).

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, şüphelinin edimini def'aten yerine getirmesi halinde, hakkında soruşturma aşamasında kovuşturmaya yer olmadığı, kovuşturma aşamasında davanın düşmesi kararı verilir. Edimin yerine getirilmesinin ileri tarihe bırakılması, taksidde bağlanması veya süreklilik arz etmesi halinde, kamu davası açmada takdir yetkisini düzenleyen CMK md. 171'deki şartlar aranmaksızın, şüpheli hakkında soruşturma aşamasında kamu davasının açılmasının ertelenmesi, kovuşturma aşamasında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilir. Erteleme ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması süresince zamanaşımı işlemez. Kamu davasının açılmasının ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararından sonra, uzlaşmanın gereklerinin yerine getirilmemesi halinde, erteleme süresi içinde kasıtlı bir suç işlenmesi durumu (CMK md. 171(4)) olsun olmasın kamu davası açılır.

Bunlar dışında, uzlaşmanın sağlanması halinde, soruşturma konusu suç nedeniyle tazminat davası açılamaz; açılmış olan davadan feragat edilmiş sayılır. Şüphelinin, edimini yerine getirmemesi halinde uzlaşma raporu veya belgesi, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu md. 38'de yazılı ilam mahiyetini haiz belgelerden⁵⁸ sayılır (CMK md. 253(19)).

Uzlaştırma müzakereleri sırasında yapılan açıklamalar, herhangi bir soruşturma ve kovuşturmada ya

da davada delil olarak kullanılamaz (CMK md. 253(20)). Şüpheli, mağdur veya suçtan zarar görenden birine ilk uzlaşma teklifinde bulunduğu tarihten itibaren, uzlaştırma girişiminin sonuçsuz kaldığı ve en geç, uzlaştırmacının raporunu düzenleyerek Cumhuriyet savcısına verdiği tarihe kadar dava zamanaşımı ile kovuşturma koşulu olan dava süresi işlemez (CMK md. 253(21)).

6. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜMÜ: UZLAŞMA

Vergi uyuşmazlığı, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle vergiye bağlı olarak ortaya çıkan ceza veya diğer kamu alacakları nedeniyle vergi alacağını uygulayan idari birimlerle yükümlü veya sorumlular arasında meydana gelen anlaşmazlıklardır.⁵⁹ Bu bakımdan vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusu ile alacaklısı arasında vergiyi doğran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır.⁶⁰ Barışçı yollarla ve yargı yoluyla çözümlenecek vergi uyuşmazlıklarında, hata düzeltme yolu ve uzlaşma barışçı yollarla uyuşmazlık çözüm yolları olarak değerlendirilir.⁶¹ Bu yollardan uzlaşmada idarenin ve vergi yükümlüsünün bir araya gelerek, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyat cezaları miktarları üzerinde yargı yolu dışında müzakere etmeleri söz konusudur. Uzlaşma süreci Kaneti tarafından uzlaşma isteminde bulunanın (vergi mükellefinin ya da ceza muhatabının) iradesine ve isteğine bağlı olarak sorunların yapısal bir uyuşmazlık yapılmadan çözümü olarak ifade edilmiştir.⁶² Bu bakımdan uzlaşma, vergi hukukunda alternatif uyuşmazlık çözüm yolu olarak nitelendirilmelidir.

Türk vergi hukukuna 19.02.1963 tarihli 205 sayılı Kanunla⁶³ giren uzlaşma, mükellefle vergi idaresi arasındaki somut bir vergi ilişkisinden doğan uyuşmazlığın yargı organına gitmeksizin kısa sürede, idari

58 Mahkeme huzurunda yapılan sulhlar, kabuller ve para borcu ikrarını havire'sen tanzim edilen noter senetleri, istinaf ve temyiz kefaletnameleri ile icra dairesindeki kefaletler, ilamların icrası hakkındaki hükümlere tabidir. Bu maddedeki icra kefaletleri müteselsil kefalet hükmündedir.

59 H. Hüseyin Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 11, Afyon, 1998, s. 16.

60 Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, 12. Baskı, Ocak 2007, s. 46.

61 Bayraklı, a.g.e., s. 19.

62 Selim Kaneti, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 263.

63 205 sayılı "Vergi Usul Kanununun Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki Kanun" 28.2.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 205 sayılı Kanun, 485, 3239, 4008, 4369 ve 4444 sayılı kanunlarla değişikliğe uğramıştır.

aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik, barışçı bir yol olarak tanımlanabilir.⁶⁴ Türk vergi hukukunda uzlaşma kurumuna, yargı organlarına gereksiz başvuruların önüne geçme, vergi alacağının değer kaybetmeden ekonomik, çabuk ve kısa yoldan tahsil etmek ve mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek gerekçeleriyle yer verilmiştir.⁶⁵ Buna göre uzlaşma usul ekonomisini ön plana çıkararak, en az maliyetle en doğru vergilemenin yapılmasına aracılık etmektedir.⁶⁶

VUK Ek md. 1-12 ve bu hükümlere dayandırılarak çıkartılan Uzlaşma Yönetmeliği ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile düzenlenen uzlaşma kurumu, tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma şeklinde uygulanmaktadır.

Uzlaşmanın kapsamına, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK md. 344(3)⁶⁷ gereği vergi

ziyai kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve bunlara ilişkin cezalar hariç) girmektedir.⁶⁸ Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına ise ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim ve harçlarla bunlara ilişkin vergi ziyai cezası (VUK md. 344(3) gereği vergi ziyai kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve bunlara ilişkin cezalar hariç), usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir.⁶⁹ Buna göre, beyana tabi vergiler için uzlaşma yoluna gidilmesi mümkün değildir. Ancak Danıştay'ın bazı kararlarında ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin itiraz edilebilme özelliklerinden hareketle ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere dayanılarak tarh edilen vergiler için uzlaşma yoluna gidilebileceği ifade edilmiştir.⁷⁰

Uzlaşma talebi mükellef ya da resmi vekaletine sahip vekil tarafından vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmalıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi ise vergi incelemesine ilişkin son

64 Ahmet Kumrulu, "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihadı Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", Danıştay Dergisi, Sayı: 72-73, s. 17.

65 Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin 4. Bası, Ankara, 2007, s. 666; M. Kâmil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, No: 121, İstanbul, 2005, s. 331.

66 Erdem, a.g.e., s. 82. Gerçekten, uzlaşma kurumu yükümlüler, vergi idaresi ve yargı açısından bazı olumlu etkilere sahiptir. Uzlaşmanın yargı yoluna göre daha basit bir yol olması, mükelleflerin uzlaşma müzakerelerinde kendilerini dosya üzerinden inceleme yapılan yargı yolunun aksine ifade edebilmeleri, uyumsuzluğun yargı yoluna göre daha hızlı ve daha az maliyetli bir şekilde çözümlenmesi, dava yargı sürecinin uzlaşma sürecine göre daha fazla belirsizlik taşıması gibi özellikler uzlaşmanın mükelleflere sağladığı yararlarıdır. Vergi idaresi bakımından, vergi alacağının yargı yoluna göre daha çabuk tahsili, yargıdaki dava dosyalarını takip etme külfetinden büyük ölçüde kurtulma ve sürekli olarak mükelleflerle uyumsuzluk içinde olan bir idare görüntüsünün ortadan kaldırılması uzlaşmanın olumlu yönü olarak nitelendirilmektedir. Yargı açısından ise mahkemelerin iş yükünün azalması ve mevcut davalarda daha isabetli kararların alınması açısından önemlidir. bkz. Recai Dönmez, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat" Teorisi Açısından Yaklaşım", Yaklaşım, Sayı: 91, Temmuz 2000, s. 80-92.

67 5728 sayılı kanun ile sonra Uzlaşma Yönetmeliğinin atf yaptığı VUK md. 344 değiştirilmiş (5728 sayılı kanunun md. 275 ile), işaret edilen üçüncü fıkra ikinci fıkra olmuştur. Buna göre, VUK md. 344(2)'de yer alan vergi ziyai cezası gerektiren suçlar VUK md. 359'da sayılan vergi kaçakçılığı suçlarıdır. Vergi kaçakçılığı suçları VUK md. 359(a)'da vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kaysa konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak olarak sayılmıştır. VUK md. 359(b)'de ise vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilleri kaçakçılık suçu olarak belirtilmiştir. Bu kapsamda VUK md.359(a)'da belirtilen fiilleri işleyenler için bir yıldan üç yıla kadar; md. 359(b)'de belirtilenleri işleyenlere ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Ayrıntı için bkz. Erhan Gümtüş, "5728 Sayılı Kanun ile Vergi Cezalarında Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası, Nisan 2008, Sayı: 320, s. 145-151.

68 Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02.1999 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazete.

69 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02.1999 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazete.

70 Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaştırma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, s. 296. Bununla birlikte Danıştay'ın mükelleflerin beyan ettikleri matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı itiraz edebilmesi için her durumda ihtirazi kayda gerek olmadığı, hatanın bulunması halinde itirazın yapılabileceği yönünde kararı da bulunmaktadır (Danıştay Onüçüncü Dairenin 13.6.1977 tarihli E.No:1977/1282, K.No. 1977/191 sayılı kararı). bkz. Mehmet Özbudak, "Kaydı İhtirazi ile Beyan(1)", Vergi Dünyası, Sayı: 172, Aralık 1995, s. 20.

tutanağın düzenlenmesine kadar mükellef ya da resmi vekaletine sahip vekili tarafından incelemeyi yürüten memura ya da memurun bağlı bulunduğu ekip ya da grup başkanlığına yazı ile yapılmalıdır.

Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluyla giderilmesinde alacaklı vergi idaresini uzlaşma komisyonu temsil eder. Uzlaşma komisyonunun yapısı, uzlaşma başvurusuna konu edilen verginin genel bütçeye veya diğer idarelere ait olmasına, il veya ilçede kurulu olmasına, kurulu bulunduğu yerde müstakil vergi dairesi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. Uzlaşma komisyonları alacaklı vergi idaresini temsil ettiklerinden mükellef ya da temsilcisi komisyon üyesi değildir.⁷¹ Uzlaşma görüşmelerinde mükellef bulunabileceği gibi resmi vekaletine sahip kimse tarafından da temsil edilebilir. Bununla birlikte mükellef, görüşmelerde bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 Sayılı Kanuna tabi bir meslek mensubunu da bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde görüş açıklayabilirler ancak uzlaşma tutanağına imza atamazlar.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi idareleri tarafından yerine getirilir. Üzerinde uzlaşma sağlanmış unsurlar için dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Uzlaşma sonuçlarına göre, kendilerine ait olan vergi borcunu veya cezasını ödemeleri gerekir.⁷²

7. VERGİ VE CEZA HUKUKUNDA UZLAŞ(TIR)MA: NİTELİK YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMA

a) Amaç Bakımından Değerlendirme

Ceza hukukunda uzlaştırma, onarıcı adalet yaklaşımını benimseyen uyuşmazlık çözüm yolu olarak

nitelendirildiğinden, failin mağdura verdiği zararın giderilmesi ve taraflar arasındaki ilişkilerin mümkün olduğu kadar düzeltilmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu açıdan bakıldığında uzlaştırma, suç sonrasında mağdurun uğradığı zararın giderilmesi ve tarafların tatminini hedeflemektedir.⁷³ Ayrıca ceza yargılamasında mahkemelerin iş yükünün hafifletilerek daha kısa sürede daha adil karar verilebilmesi sağlanması amaçlanmıştır. Tüm bu amaçlar birlikte düşünüldüğünde ceza hukukunda uzlaştırmanın psikolojik yönü ağır basan, mağdur merkezli⁷⁴ bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak değerlendirildiği görülmektedir. Ancak, CMK ve Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri birlikte incelendiğinde uygulamanın tarafların tatmininden ve zararların karşılanmasından daha çok yargı sisteminin iş yükünü hafifletilmesinin amaçladığı anlaşılmaktadır. Bu yaklaşıma destek veren uygulama ise cumhuriyet savcısı tarafından uzlaşma teklifinin yapıldığı biçimindedir.⁷⁵

Vergi hukukunda uzlaşmada ise uyuşmazlık konusu olan vergi alacağının hızlı ve masrafsız şekilde, değer kaybetmeden tahsili amaçlanmıştır.⁷⁶ Vergi hukukunda uzlaşma kurumunun idari bir prosedür olma özelliği ceza hukukunda düzenlenen uzlaştırmadan daha belirgindir. Bununla beraber mükellefin idare ile yaşadığı uyuşmazlığı mahkemeye taşımasının ve dava sürecinin mükellefin psikolojisi ve işi üzerindeki olumsuz etkilerinin ortaya çıkmaması da amaçlanmıştır. Ayrıca, vergi hukukunda uzlaşma ceza hukukunda yer alan uzlaştırmada olduğu gibi zarar görenin zararının giderilmesi gibi bir fonksiyona sahip olmadığından onarıcı adalet yaklaşımı çerçevesinde değerlendirilmemelidir. Uzlaşma öncesinde verginin hiç ödenmemesi ya da eksik ödenmesinden

71 Candan, a.g.e., s. 273.

72 Mutluer, a.g.e., s. 333.

73 Soysal, a.g.e., s. 14.

74 Uzlaştırma müessesesiyle fail de pişmanlık duygusunu hafifletme, mağdurdan özür dileme fırsatını yakalamış olacaktır.

75 Uzlaştırma Yönetmelik taslağında uzlaşmanın psikolojik boyutu göz ardı edilmiş, görüşmeler bir formun doldurulması ve imzalanması gibi şekli bir sürece dönüştürülmüştür. Konuyla ilgili bir başka durum da cumhuriyet savcısının uzlaşma teklifini taraflara karşı yüzlerine yapılması yerine açıklamalı tebligat yoluyla da yapabilesidir. Bu durumda da tarafların uyuşmazlıkla ilgili açıklanmasını istedikleri unsurlar açıklanamadan süreç başlatılmış olmaktadır. Bkz. Asuman Aytekin İnceoğlu ve Ulaş Karan, "Türkiye'de Ceza Davalarında Uzlaşma Uygulamaları", Onarıcı Adalet ve Ceza Davalarında Uzlaşma Çalıştayı, 31 Mayıs 2008, Eskişehir.

76 Candan (2006)'ya göre, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda taraflar arasında o ana kadar ortaya çıkmamış, ancak gelecekte doğması olası bir uyuşmazlık giderilmeye çalışılmaktadır (Candan, a.g.e., s. 265). Taraflar arasındaki uyuşmazlığın mükellefin ya da ceza muhatabının ilgili vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açmasıyla ya da uzlaşma talebinde bulunduğu zaman başladığını kabul ettiğimizde yukarıda ifade edilen görüşe katıldığımızı ifade etmek isteriz. Nitekim, taraflar arasındaki uyuşmazlığın taraflar arasındaki bir anlaşmazlığın bir taraf için sonuç yaratmaya başlayacağı andan itibaren başladığı ifade edilebilir.

kamu zarar görürken, uzlaşma kurumunda bu zararın tazmini söz konusu değildir. Verginin hiç ödenmemesi ya da eksik ödenmesinden dolayı kamunun gördüğü zarar; cezalar, gecikme faizi ve zammıyla tazmin edilmeye çalışılır.⁷⁷ Vergi hukukunda cezaların da uzlaşmanın konusuna girmesi, süreçte kamunun gördüğü zararın giderilmesinin amaçlanmadığını ortaya koymaktadır.

b) Uzlaş(tır)manın Konusu Bakımından Değerlendirme

Ceza hukukunda uzlaşmanın konusunu, mağdurun uğradığı zararın giderileceği edim oluşturur. Bu bakımdan konusunu suç oluşturan fiilin cezası üzerinde herhangi bir uzlaşma söz konusu değildir. Uzlaşmanın konusu olan edim; fiilden kaynaklanan maddi veya manevi zararın tamamen ya da kısmen tazmin edilmesi veya eski hale getirilmesi, mağdurun veya suçta zarar görenin haklarına halef olan üçüncü kişi ya da kişilerin maddi veya manevi zararlarının tamamen ya da kısmen tazmin edilmesi veya eski hale getirilmesi, bir kamu kurumu veya kamu yararına hizmet veren özel bir kuruluş ile yardıma muhtaç kişi ya da kişilere veyahut özel bir kuruluşa bağış yapmak gibi edimlerde bulunulması, mağdurun, suçtan zarar görenin veya bunların gösterecekleri üçüncü şahsın yanında veya kamuya yararlı bir işte ya da ücretsiz olarak bir kamu kurumunun veya kamu yararına hizmet veren bir özel bir kuruluşun belirli hizmetlerinde geçici süreyle çalışılması veyahut topluma faydalı bir birey olmasını sağlayacak bir programa katılma gibi diğer bazı yükümlülükler altına girilmesi ve mağdurdan veya suçtan zarar görenden özür dilenmesi olabilir (Yönetmelik md. 20).

Vergi hukukunda uzlaşmanın konusu ise ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezalarıdır. Ceza hukukunda olduğu gibi mağdurun - ki burada kamudur- uğradığı zararın (verginin eksik ödenmesi ya da hiç ödenmemesinden kaynaklanan) tazmini değildir.

Bununla birlikte, uzlaşma sürecinin başlayabilmesi için ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezaların varlığı yeterli değildir. Mükellefin veya ceza muhatabının VUK ek md. 1'de belirtilen durumlardan⁷⁸ en az birinin varlığını iddia etmiş ve bunun uzlaşma komisyonunca uygun görülmesi gerekir. Ceza hukukunda uzlaştırmada ise uzlaştırmamanın konusuna giren suçların varlığı halinde süreç, tarafların uzlaştırmayı kabul etmeleriyle başlamaktadır.

c) Yöntem Bakımından Değerlendirme

i. Uzlaş(tır)manın Süreç İçindeki Yeri, Zamanlaması

Ceza hukukunda uzlaştırma, söz konusu suçun uzlaşmaya tabi olması halinde taraflara teklif edilmesi zorunlu bir uyuşmazlık çözüm yoludur. Esas olarak soruşturma⁷⁹ aşaması için düzenlenmiş olmakla birlikte, bu aşamada uzlaşma teklifinde bulunulmamışsa, ancak kovuşturma⁸⁰ aşamasında suçun uzlaşmaya tabi suçlardan olduğunun anlaşılırsa, uzlaşmaya tabii suç, iddianame düzenlenmeksizin doğrudan doğruya mahkeme önüne gelmişse, kovuşturma aşamasında mevzuat değişikliği yapılmış ve söz konusu suç uzlaştırma kapsamına alınmışsa, mahkeme tarafından uzlaşma teklifinde bulunulur. Buna karşılık vergi hukukunda uyuşmazlık yoluna başvuru ihtiyari bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmakta, belirtilen sürelerle uyulmaması halinde uzlaşma yoluna gitme seçeneği ortadan kalkmaktadır.

Ceza yargılaması içinde uzlaştırma sürecinin öncesinde cumhuriyet savcısının (kovuşturma aşamasında mahkemenin) uzlaşma teklifini yapmasında herhangi bir süre sınırlaması söz konusu değildir. Soruşturma ve kovuşturmanın her aşamasında uzlaştırma teklifi yapılabilir. Vergi hukukunda ise, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi mükellef ya da ceza muhatabı tarafından inceleme tutanağının düzenlendiği ana kadar;⁸¹ tarhiyat sonrası uzlaşma talebi ise ihbarna-

77 Vergi cezalarının niteliğine ilişkin görüşler için bkz. Mutluer, a.g.e., s. 227.

78 Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek, VUK md. 369'da belirtilen yanılma hallerinin varlığı ya da VUK md. 116, 117 ve 118'de yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi.

79 Soruşturma, CMK md. 2'de "kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphensin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre" olarak ifade edilmiştir.

80 Kovuşturma, CMK md. 2'de, iddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evre" olarak ifade edilmiştir.

81 Mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, vergi inceleme elemanının uzlaşma talebinde bulunma davet yazısının mükellefe ya da ceza muhatabına tebliğinden itibaren 15 gün içinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebi yapılabilir (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 9).

menin mükellefe ya da ceza muhatabına tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılabilir.⁸²

ii. Uzlaş(tır)ma Teklifinin/Talebinin Yapılması

Ceza hukukunda cumhuriyet savcısı ya da mahkeme tarafından şüpheliye ve mağdura veya suçtan zarar görene uzlaşma teklifinde bulunur. Vergi hukukunda uzlaşmada ise uzlaşma talebi mükellef ya da ceza muhatabından gelir. Ancak, tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde vergi inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma isteminde bulunmaya davet edebilir.⁸³

Ceza yargılamasında, uzlaşma teklifi şüpheli, mağdur ya da suçtan zarar görene Ceza Muhakemesi Kanununa Göre Uzlaştırmanın Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik md. 8 ve 26'ya göre, Yönetmeliğin Ek 1/a, 1/b ve 1/c'da yer alan formların ilgililere imzalatılmasıyla gerçekleştirilir. Vergi hukukunda uzlaşmada da uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması gerekmektedir.

iii. Uzlaş(tır)ma Müzakerelerinde Taraflar ve Süreç

Ceza yargılamasında uzlaştırma müzakerelerine şüpheli, mağdur, suçtan zarar gören, kanuni temsilci, müdafî ve vekil katılabilir (Yönetmelik md. 18). Uzlaştırma müzakerelerinde süreci bir uzlaştırmacı yönetir. Cumhuriyet savcısı uzlaştırmayı kendisi gerçekleştirebileceği gibi, bir avukatın uzlaştırmacı olarak görevlendirilmesini barodan isteyebilir ya da Yönetmeliğin 15. maddesinde belirtilen niteliklere sahip hukuk öğrenimi görmüş bir kimseyi görevlendirebilir (Yönetmelik md. 13).⁸⁴ Uzlaştırmacı bağımsız, tarafsız ve tarafların ortak yararını gözeterek hareket eder (Yönetmelik md. 28).

Uzlaşma, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyat cezalarının tahakkuk edecek miktarları üzerinde tarhiyatı yapan

ve cezayı kesen vergi idaresi ile mükellef ya da ceza muhatabı arasında gerçekleşmektedir. Vergi hukukunda uzlaşma müzakerelerine mükellef veya ceza muhatabı (ya da bunların resmi vekaletine sahip kişiler), ayrıca bunların bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu'na göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu katılabilir.⁸⁵ Uzlaşma komisyonu ise kamu-yu temsilen müzakerelerde yer almakla birlikte, uzlaşma komisyonu ile mükellef ya da ceza muhatabı arasında tarafsız hareket edecek ve süreci yönetecek bir uzlaştırmacı görev almamaktadır. Bu bakımdan ceza yargılamasındaki uzlaşma kurumu ile vergi hukukundaki uzlaşma arasındaki en belirgin fark sürecin işleyiş biçiminde ortaya çıkmaktadır. Bu haliyle vergi hukukundaki uzlaşma, sadece tarafları bir araya getiren ve uyuşmazlığı karşılıklı görüşmelerle, tarafsız bir üçüncü tarafa ihtiyaç duymadan çözümlenmesini konu olan "müzakere" sürecine benzerdir.⁸⁶

Uzlaşma süreciyle ilgili bir diğer konu da uyuşmazlığın giderilmesi için yapılacak müzakere sayısıdır. Ceza yargılamasında birden fazla uzlaş(tır)ma müzakeresi yapılabilir. Vergi hukukunda uzlaşmada ise taraflar kural olarak bir kez bir araya gelir;⁸⁷ uzlaşmanın temin edilememesi ya da uzlaşmanın vaki olmaması hallerinde⁸⁸ yeniden uzlaştırma talebinde bulunulamaz.

d) Uzlaş(tır)manın Sonuçları Bakımından Değerlendirme

Soruşturma aşamasında uzlaştırmada şüphelinin uzlaşmanın konusunu oluşturan edimini bir kerede yerine getirmesi halinde hakkında kovuşturmayla yer olmadığına kararı verilir. Başka bir anlatımla uyuşmazlık çözüm süreci sona erer. Edimin yerine getirilmemesi halinde ise şüpheli hakkında kamu davası açılır. Vergi hukukunda tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşmanın sağlanması halinde uyuşmazlığın gideril-

82 Bu sürenin vergi mahkemesinde dava açma süresine isabet ettiği gözden kaçırılmamalıdır.

83 Kızılot, a.g.e., s. 242.

84 Uzlaştırmacı olarak görev alabilecek kişilerle ilgili olarak ayrıntılı tartışmalar ve görüşler için bkz. Inceoğlu ve Karan (2008).

85 Şafak Ertan Çomaklı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar için Getirilen Yeni Düzenleme", Yaklaşım, Şubat 2008, Sayı: 182, s. 303.

86 Bir alternatif uyuşmazlık çözüm yolu olarak müzakere için bkz. Özbek (2002).

87 Dönmez, a.g.e., s.80-92.

88 Uzlaşmanın vaki olmaması, mükellefin ya da ceza muhatabı kişinin uzlaşma toplantısına katılmakla birlikte vergi ve ceza miktarı konusunda anlaşmaya varılamamasıdır. Mükellefin veya ceza muhatabının toplanı çağrısına uymaması, uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da ihtirazi kayıtlı imzalamak istememesi halleridir (Kaneti, a.g.e., s. 273).

mesi süreci ceza yargılamasında olduğu gibi sona erer. Üzerinde uzlaşılan vergilerin ve cezaların süresinde ödenmemesi halinde ceza hukukunda olduğu gibi uzlaşmanın geçersiz olması durumu söz konusu değildir.

Ceza yargılamasında uzlaşmanın sağlanması halinde soruşturma konusu suç ile ilgili tazminat davası açılmaz; açılmış olan davadan da feragat edilmiş sayılır. Vergi hukukunda uzlaşmada da uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşılan vergi ve/veya ceza ile ilgili olarak vergi mahkemesinde dava açılmaz ya da başkaca bir makama şikayette bulunulmaz. Uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa, uzlaşmanın sonuçlanmasına kadar dava konusu dosya incelenmez. Bu süreçte herhangi bir şekilde incelenir ve karara bağlanırsa karar hükümsüz sayılır (VUK Ek md. 7).

Ceza yargılamasında uzlaşma süreci failin suçtan doğan zararı kısmen veya tamamen gidermeyi kabul etmesiyle başlamaktadır. Bunun yanı sıra, uzlaştırma teklifini kabul etme, suçu kabul anlamına gelmemektedir. Vergi hukukunda da uzlaşma mükellefin ya da ceza muhatabının uyuşmazlık konusu olan vergi işlemi karşısında haksız, suçlu olduğu anlamına gelmemektedir.⁸⁹ Bununla birlikte Danıştay'ın bu yaklaşımla bağdaşmayan bir kararı da bulunmaktadır.⁹⁰ Bu aşamada, ceza hukukunda uzlaşma sürecinde yapılan açıklamaların herhangi bir soruşturma, kovuşturma ya da davada delil olarak kullanılmasının mümkün olmadığını belirtmesi gerekir.

8. DEĞERLENDİRMELER VE SONUÇ

Çalışmamızda alternatif uyuşmazlık çözüm yolu olarak nitelendirilen vergi ve ceza hukukunda yer alan uzlaş(tır)ma kurumu nitelik yönünden karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. İki kurum arasındaki belirgin farklılıkların başında vergi hukukundaki uzlaşmanın ceza hukukundaki uzlaştırmanın aksine üçüncü bir tarafın katılımını gerektirmemesidir. Bu haliyle vergi hukukunda uzlaşma, alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından müzakere sürecinin özelliklerini taşıırken; ceza hukukunda uzlaştırma kurumu arabuluculuk yolunun özelliklerini göstermektedir. Bir diğer fark da uzlaşmanın konusu ile ilgilidir. Ceza hukukunda uzlaşmanın konusunu onarıcı adalet yaklaşımı çerçevesinde mağdurun ya da fiilden zarar

görenin zararını tazmin eden edim oluştururken; vergi hukukunda tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezalarda da uzlaşılabilir. Bunun dışında, ceza hukukunda uzlaştırma başvurulması zorunlu bir uyuşmazlık çözüm yoluken vergi hukukunda uzlaştırma başvurusu ihtiyari bir uyuşmazlık çözüm yoludur.

Vergi ve ceza hukukunda uzlaş(tır)manın birer alternatif uyuşmazlık çözüm yolu olmalarından dolayı amaç bakımından aynı çizgide oldukları ifade edilebilir. Her iki kurum da ağırlıklı olarak yargının iş yükünün hafifletilmesini amaçlamıştır. Bununla birlikte, ceza hukukunda onarıcı adalet yaklaşımından hareket edildiğinden tarafların psikolojileri ve aralarındaki ilişkinin sürdürülmesi amaçlanmışken uygulamada amacın tam kavranmadığı görülmektedir. Vergi hukukunda uzlaşmada ise zaman ve para tasarrufu sağlama amacının daha ön planda olduğu söylenebilir. Bunun dışında, ceza hukukunda uzlaştırma teklifini kabul etme; vergi hukukunda da uzlaşma talebinde bulunma şüphelinin ya da vergi yükümlüsünün suçu kabulü anlamına gelmemektedir.

KAYNAKÇA

Aladağ, C. *Ceza Hukukumuzda Yeni Bir Kavram: Uzlaşma*, 9 Şubat 2009, <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/188.doc>.

Alternative Dispute Resolution Practitioners' Guide, 1998, Washington: Center for Democracy and Governance Bureau for Global Programs, Field Support, and Research U.S. Agency for International Development.

Alternative Dispute Resolution, 21 Kasım 2008, <http://www.courtinfo.ca.gov/selfhelp/lowcost/documents/adr.pdf>.

İnceoğlu, Aytakin Asuman ve Karan, Ulaş. (2008) Türkiye'de Ceza Davalarında Uzlaşma Uygulamaları, *Onarıcı Adalet ve Ceza Davalarında Uzlaşma Çalıştayı*, Eskişehir, 31 Mayıs 2008.

Baykara, B (2008). Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunu Kabul Anlamına Gelmez, *Vergi Dünyası*, Sayı: 319, 8-10.

Bayraklı, H. H. (1998). *Vergi Yargılama Hukuku*, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No: 11

89 Ayrıca bkz. Bekir Baykara, "Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunu Kabul Anlamına Gelmez", *Vergi Dünyası*, Sayı: 319, Mart 2008, s. 9.

90 Dn. 4. Daire'nin 16.02.1999 tarih ve E. 1998/4778, K. 1999/470 sayılı Kararı. (Kızılot, a.g.e., s. 272).

Bulur, A. (2007). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Arabuluculuk Yöntemi, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 65, Sayı: 4, Güz 2007, 30-51.

Burton, J. W. (1993) Conflict Resolution as a Political Philosophy, *Conflict Resolution Theory and Practice: Integration and Practice*, Ed. Hugo Van der Merwe and Dennis J.D. Sandole, Manchester University Pres.

Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaştırma*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı.

Çomaklı, Ş. E. (2008). Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar için Getirilen Yeni Düzenleme, *Yaklaşım*, Sayı: 182, 301-304.

De Vos, W. L. R. (1993) Alternative Dispute Resolution from an Access to Justice Perspective, *Journal of South African Law*, 155-158.

Dönmez, Recai. (2000). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat" Teorisi Açısından Yaklaşım. *Yaklaşım*, Sayı: 91, Temmuz, 80-92.

Karaaslan, E. *Ceza Yargılamasında Uzlaşma*, 4 Kasım 2008, http://www.yayin.adalet.gov.tr/29_sayi%20i%C3%A7erik/Erol%20KARAASLAN.htm.

Goldberg, S. B; Sandler, F.E.A; Nancy H. Rogers et.al. (2003). Dispute Resolution: *Negotiation, Mediation, and Other Processes*, New York: Aspen Publishers, Fourth Edition.

Gümüş, E. (2008). 5728 Sayılı Kanun ile Vergi Cezalarında Yapılan Değişiklikler, *Vergi Dünyası*, Sayı: 320, 145-151.

Ildır, G. (2003). *Alternatif Uyuşmazlık Çözümü: Medeni Yargıya Alternatif Yöntemler*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin 4. Bası.

Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2007). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 12. Baskı.

Kumrulu, A. (1989). Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihadı Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim. *Danıştay Dergisi*, Sayı: 72-73, 8-26.

Kuru, B.; Arslan, R. ve Yılmaz, E. (2004). *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin.

Moffitt M. L. ve B., Robert C. (2005). Perspectives on Dispute Resolution, *The Handbook of Dispu-*

te Resolution. Ed. Michael L. Moffitt and Robert C. Bordone, Jossey-Bass.

Mutluer, M. K. (2005). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, No: 121.

Nosyрева, L. (2001). Alternative Dispute Resolution in the United States and Russia: A Comparative Evaluation. *Annual Survey of International & Comparative Law*, 7, 7-13.

Özbek, M. (2002). Dünya Çapındaki Adalete Ulaşma Hareketiyle Ortaya Çıkan Gelişmeler ve Alternatif Uyuşmazlık Çözümü. *Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 51, Sayı: 2, 121-161.

Özbek, M. (2004). *Alternatif Uyuşmazlık Çözümü*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Özen, A. (2008). *CMK'da Uzlaşma*. İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları.

Özbudak, M. (1995). Kaydi İhtirazî ile Beyan(1). *Vergi Dünyası*, Sayı: 172, Aralık, s. 20-23.

Soysal, T. Türk Ceza Hukukunda Uzlaşma. 4 Kasım 2008, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/dwnldCntHT.jsp?pfilNum=4>, s. 4.

Spangler, B. ve Burgess, H. *Conflicts and Disputes*. 16 Kasım 2008, http://www.beyondintractability.org/essay/conflicts_disputes/.

Surrige & Beecheno, *Arbitration/ADR Versus Litigation*. 28 Şubat 2009, http://www.hg.org/articles/artice_1530.html.

The Reporters Committee for Freedom of the Press . (2001). Secret Justice: Alternative Dispute Resolution. *News Media & the Law*. Fall, 1-4.

Turan, S. (2004). Alternative Dispute Resolution in Educational Settings: A Conceptual Analysis. *Eğitim ve Bilim*, Cilt: 29, Sayı: 131.

Tyler, T. R. (1988). The Quality of Dispute Resolution Procedures and Outcomes: Measurement Problems and Possibilities, *Denver University Law Review*, Vol. 66:3, 419-436.

Ünal, A. N. *5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda Uzlaşma*. 9 Şubat 2009. <http://www.uyusal-demiralay.av.tr/makaleanuriunal.htm>.

Woodman, G. R. (1991). The Alternative Law of Alternative Dispute Resolution. *Les Cahiers de Droit*. 32, 3, 3-31.

Yarn, D. H. (1999). Conflict, Dictionary of Conflict Resolution, Jossey-Bass, 1999.

Yılmaz, E. (2008). Usul Ekonomisi, Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 57, Sayı: 1, 243-274.