

T.C.
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (MALİ HUKUK) ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

72861

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE
UZLAŞMA VE SONUÇLARI

72861

HAZIRLAYAN
MİNE UÇAR

DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ
Yard.Doç.Dr.ZEYNEP ARIKAN

İZMİR-1998

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTELER MERKEZİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma ve Sonuçları" adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin biliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

../06/1998

MINE UÇAR



TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 9.07.1998 tarih 13 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz Lisansüstü Yönetmeliğinin 21. Maddesine gereğince Maliye(Mali Hukuku) Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Mine UÇAR'ın "Vergi Uyuşmazlıkların Çözümünde Uzlaşma ve Sonuçları" konulu yüksek lisans tezini incelemiş 08.09.98. tarih ve saat 9.30'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra .. dakikalık süre içinde gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerince sorulan sorulara verildiği cevaplar da değerlendirilerek tezin olduğuna oy ile karar verilmiştir.

başvılı bilgi

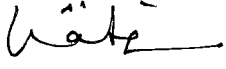
BAŞKAN

Prof.Dr.Mehmet DOSUNER



ÜYE

Prof.Dr.Kamil TÜĞEN



ÜYE

Yrd.Doç.Dr.Zeynep ARIKAN

TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünün/...../1998 tarih vesayılı toplantısında oluşturulan jüri Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin maddesine göre Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Mine Uçar'ın "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma ve Sonuçları" konulu tezi incelenmiş ve aday/...../1998 tarihinde, saat'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerince sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin olduğuna oyile karar verildi.

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DÖKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU

Tez No: Konu Kodu: Üniv. Kodu:

***Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.**

Tezin Yazarının

Soyadı: Uçar

Adı: Mine

Tezin Türkçe Adı: Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma ve Sonuçları

**Tezin Yabancı Dildeki Adı: Comprimise and Results at the Solition of Tax
Conflicts**

Tezin Yapıldığı

Üniversite: Dokuz Eylül Üniversitesi Enstitü: Sosyal Bilimler Enstitüsü Yıl: 1998

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Türü:

1- Yüksek Lisans ☐

Dili : Türkçe

2- Doktora ☐

Sayfa Sayısı : 141

3-Tıpta Uzmanlık ☐

Referans Sayısı : 66

4- Sanatta Yeterlik ☐

Tez Danışmanlarının

Ünvanı Adı Soyadı

Yard.Doç.Dr.Zeynep Arıkan

Türkçe Anahtar Kelimeler:

1- Uzlaşma

İngilizce Anahtar Kelimeler:

1- Teaty

2- Vergi Uyuşmazlığı

2- Of Tax Conflicts

3- Mükellef

3- Taxpayer

4- İdare

4- Administration

5- Komisyon

5- Commission

Tarih:

İmza:

ÖZET

Vergi ilişkisinin iki tarafını oluşturan mükellef ve idare arasında, Vergi Hukukunun uygulanması sırasında uyuşmazlıklar çıkabilir. İdare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkların uzun sürmesi her iki tarafın da zararınadır. Bu halde idare vergi alacağını zamanında tahsil edemezken, mükellef de para ve zaman kaybetmektedir.

Uyuşmazlıkların çözümünde iki yol vardır. Bunlar, uyuşmazlıkların yargısal yolla çözümü ve uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesidir. Uzlaşma, uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarındandır.

"Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma ve Sonuçları" konulu tez çalışmamın Birinci Bölüm'ünde öncelikle "uyuşmazlık" kavramı üzerinde durulmuş; vergi uyuşmazlıklarına değinilerek uyuşmazlıkların yargısal yolla çözümü hakkında kısa bilgiler verilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları sayılarak "uzlaşma" nın tanımı ve Türkiye'deki tarihsel gelişimi anlatılmıştır. Ayrıca Türk Vergi Hukuku'na kaynaklık eden çeşitli Batı hukuklarında uzlaşma kurumunun uygulaması konusuna kısa kısa değinilmiştir.

İkinci Bölüm'de Türkiye'deki uzlaşma kurumları ayrıntılı olarak incelenmiştir. Tarihsel uygulamaya uygun olarak önce "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumu", daha sonra "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu" uzlaşma kapsamı, uzlaşma süreci, uzlaşma sonuçları açısından geniş bir şekilde ele alınmıştır. Bu bölümde Yüksek Mahkeme kararlarından yararlanılarak teorik anlamda konu açıklanırken, uygulama konusunda da aydınlatıcı bilgiler verilmiştir. Son olarak İl Özel İdareleri ve Belediyelerde uzlaşmaya kısaca değinilmiştir.

Çalışmamızın sonuçlarının değerlendirildiği Üçüncü Bölüm'de uzlaşma kurumunun faydaları, uzlaşma kurumuna yöneltilen eleştiriler, uzlaşma kurumunun aksayan yönleri ve uzlaşma kurumunun daha randımanlı işleyebilmesi için öneriler yer almıştır.

ABSTRACT

Taxpayer and Administration are forming both sides of tax relations.

Between those, during the application of Tax Law there can be conflicts. Because lasting too long of conflicts that are between the administration and the taxpayer, is a loss for them.

There are two methods in the solution of the conflicts. Those which are analyzed by judicial way and at which are solved by administrative stage. Treaty is a way of solution on the administrative stage of conflicts.

The subject "Comprise and Results at the Solution of Tax Conflicts" is a study of thesis. Firstly it is studied about the concept of conflict on the first part. It is mentioned about tax conflicts and brief information is given about solution by judicial way of conflicts.

Administrative solution methods of tax conflicts are counted, definition of "Treaty" and historical development in Turkey are told. Besides, different Western Laws of Treaty Institutions are the source of Turkish Tax Law. So that their being applied is briefly mentioned.

On the second part, Treaty Institution in Turkey are investigated in detail. As being suitable to the historical application, first "Treaty Institution After Imposing A Tax", later "Treaty Institution Before Imposing A Tax" are dealt with vastly by means of extent of treaty, process of treaty and results of treaty. On that part, from judgement of Supreme Court was used and the subject is mentioned theoretically. There are illustrative information about application. Finally, it is mentioned briefly that is treaty at the Province Personnel Administration and Municipality.

On the third part results of those studies are summed up. And there are advantages of treaty institution, the criticism that is directed to it, aspects of delaying and there are suggestions for working more profitable of it.

ÖNSÖZ

Uzlaşma, Vergi Hukukunun uygulanmasından doğan problemlerin yargı yoluna göre daha kısa sürede çözümü ve böylece devletin önemli gelirlerinden olan verginin zaman kaybetmeden ve ekonomik olarak tahsilini sağlaması açısından önemli bir kurumdur.

Uyuşmazlıkların yargı dışında çözülmesiyle yargıda kilitlenme önlediği gibi, usul ekonomisine de büyük katkı sağlar. Bundan daha önemlisi de mükellef- idare arasındaki uyuşmazlığın kısa sürede çözülünerek sürüncemede kalması engellendiğinden, mükellefler arasında vergi bilincinin yerleşmesi daha kolay hale gelir. Uzlaşma kurumu, bu fonksiyonlarından dolayı gelişmiş ülkelerin hukuklarında önemli yer almakta ve uygulanmaktadır. Yabancı ülkelerin bir çoğunda vergi uyuşmazlıklarının yaklaşık %90'ı idari aşamada çözümlenmektedir. Türkiye'de 1963 yılında uygulamaya konulan ve yakın zamana kadar uygulamada geniş yer almayan uzlaşma kurumunun daha etkin hale getirilmesi ve gerekli hukuksal düzenlemelerin yapılarak uygulanabilirliğinin artırılması görüşündeyim. Böylece yargının yükü de hafifleyecek ve yargıya intikal eden uyuşmazlıklara daha fazla zaman ayrılacaktır. İdari aşamada çözümlenebilecek bir uyuşmazlığın yargıya intikal etmesi hem idare, hem de mükellefler açısından para ve zaman kaybı anlamına gelmekte ve bu durum da usul ekonomisi açısından büyük kayıplara sebep olmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından uygulama alanı en geniş olan uzlaşma kurumunun belirtilen faydaları nedeniyle tez çalışmamı "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma ve Sonuçları" adı altında hazırladım.

Çalışmamın bilim hayatına katkı sağlaması için Türkiye'de yayınlanmış olan konuyla ilgili süreli ve süresiz yayınlar, Yüksek Mahkeme kararları ve uygulamada çıkan problemler hakkında Uzlaşma Komisyonu çalışmaları ele alınarak , gündemde olan vergi yasa tasarısının uzlaşmaya ilişkin bölümleri olumlu ve olumsuz yönleriyle tahlil edilmiştir. Her ne kadar tez konusu Türkiye'de uygulanan uzlaşma kurumunu ele almakta ise de, çalışmamın bilimsel anlamda yeterli olabilmesi için Fransa, Almanya, Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere Vergi Hukuklarındaki uzlaşma kurumlarına da değinilmiştir.

Çalışmamda devamlı olarak desteklerini esirgemeyen değerli danışman hocam
Yrd.Doç.Dr.Zeynep Arıkan'a teşekkürlerimi sunarım.

MİNE UÇAR



İÇİNDEKİLER

	SAYFA
ÖZET	V
ABSTRACT	VI
ÖNSÖZ	VII
İÇİNDEKİLER.....	IX
KISALTMALAR.....	XVIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜMÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ

I- UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI	3
A- UYUŞMAZLIK KAVRAMI	3
1- Terminoloji Sorunu	3
2- Uyuşmazlık Kavramı	3
B- VERGİ UYUŞMAZLIĞI	5
II- VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI	6
A- GENEL OLARAK	7
B- UYUŞMAZLIKLARIN YARGISAL YOLLA ÇÖZÜMÜ	7
1- Genel Olarak.....	7
2- Vergi Yargısı Organları	8
a- Vergi Mahkemeleri	8
b- Bölge İdare Mahkemeleri.....	9
c- Danıştay	9
3- Yargı Yoluna Başvurma	10
C- UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ YOLLA ÇÖZÜMÜ	11
1- Genel Olarak	11
2- Uzlaşmanın Tanımı	12

3- Uzlaşmada Amaç	13
4- Türkiye'de Uzlaşma	13
D- BAZI ÜLKELERDE UZLAŞMA KURUMU	14
1- Fransa Hukukunda Uzlaşma	14
2- Almanya Hukukunda Uzlaşma.....	16
a- Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümlemesi	16
aa- İtiraz	17
bb- Vergi Davası	17
cc- Temyiz	17
dd- Anayasa Mahkemesine Başvurma	17
b- Uzlaşma Kurumu	18
aa- Uzlaşmanın Şekil ve Sonuçları	18
bb- Uzlaşmanın Kapsamı	20
cc- Uzlaşma Sayılabilecek Haller	21
aaa- İtiraz Safhasındaki Yazışmalar	21
bbb- Götürü Vergileme	21
ccc- Takdir Esası	22
ddd- Matrahın İndirilmesi	22
eee- Verginin Ortadan Kaldırılması	22
fff- Tarhiyatın Düzeltilmesi	23
ggg- Ceza Uygulamalarında Uzlaşma	23
3- Amerika Birleşik Devletleri Hukukunda Uzlaşma	24
a- Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü	24
b- Uzlaşma	25
aa- Uzlaşma İçin Gerekli Şartlar	25
bb- Uzlaşmanın Kapsamı	26
cc- Uzlaşma Süreci	26
dd- Uzlaşma İsteminin Reddi	27
ee- Uzlaşmanın Sonuçları	28

4- İngiltere Hukukunda Uzlaşma	28
5- Ortak Temel Prensipler	31

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE UZLAŞMA KURUMLARI

I- GENEL BİLGİLER	32
II- UZLAŞMA TÜRLERİ	32
A- TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA	32
1- Uzlaşmanın Konusu	33
a- Verginin Türü Bakımından	33
b- Tarhiyatın Türü Bakımından	34
c- Tarhiyatın İçeriği Bakımından	34
aa- Tarhiyatta V.U.K.nun 116, 117 ve 118. maddelerinde (Vergi hatası, hesap hataları, vergilendirme hataları) yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması	35
bb- Tarhiyatta, V.U.K.nun yanlışla başlığını taşıyan 369. maddelerinde yazılı olduğu üzere yanlışla halinin varlığı mükellef veya mükellef vekili tarafından iddia edilmesi	37
cc- Vergi ziyanına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenme- sinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması	38
dd- Müphem, yoruma müsait bulunan konularda mükellefin veya cezaya muhatap olanların yazılmış bulunmaları	39
ee- Tarhiyatı veya cezayı kesmeyi gerektiren sebeplerin Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından benzer olaylarda başka yönden mütalaa edilmiş olması	39
ff- G.V.K.da yer alan ortalama kar haddi ve gider esası hükümlerine göre vergi tarh olunmuşsa (485 S.K. 11. madde ile eklenen bend).....	40

d- Salınan Vergi ve Kesilen Cezanın Miktarı Bakımından	41
aa- Mahalli Uzlaşma Komisyonları	41
bb- Merkezi Uzlaşma Komisyonları.....	41
2- Uzlaşmanın Kapsamı	42
a- 1.1.1995 Tarihinden Önce	42
b- 1.1.1995 Tarihinden Sonra	43
c- Değerlendirme	43
3- Uzlaşma Komisyonları	45
a- Komisyonların Kuruluş Şekli	45
aa- Mahalli Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması	45
aaa- Genel Bütçeye Giren Vergi, Resim ve Harçlar İçin	46
bbb- İl Özel İdareleri Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlar İçin ...	46
ccc- Belediye Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlar İçin	47
bb- Merkezi Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması	47
b- Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi ve Cezanın Miktarı	47
aa- Mahiyeti	48
aaa- İl Uzlaşma Komisyonları	49
bbb- İlçe Uzlaşma Komisyonları	49
bb- Yetki Sınırının Aşılması	50
aaa- Vergi Aslı Yönünden	50
bbb- Vergi Cezası Yönünden	50
ccc- Özellik Gösteren Durumlar	51
aaaa- Kollektif Şirketlerde Yetki Sınırı	51
bbbb- Aile Reisi Beyanı ile Mirasçılarda Yetki Sınırı	52
cccc- İl Uzlaşma Komisyonuna Katılacak İlçe Vergi Dairesi	
Müdürü	53
c- Uzlaşma Komisyonunda Nisap ve Karar	53
4- Uzlaşma Süreci	54
a- Uzlaşma İstemi	54

aa- Uzlaşma İsteminde Bulunabilecekler	54
bb- Uzlaşmaya Davet	56
cc- Uzlaşma İsteminin Süresi	57
dd- Adli Tatilde Uzlaşma	59
ee- Başvurma Mercii	59
ff- Uzlaşma İsteminde Şekil	60
gg- Uzlaşma İsteminin Bütünlüğü	61
aaa- Mahiyeti	61
bbb- Özellik Gösteren Durumlar	61
b- Uzlaşma İsteminin İncelenmesi	62
aa- Ön İnceleme	62
bb- Mükellefin Uzlaşmaya Davet Edilmesi	64
cc- Esasla İlgili Görüşmeler	64
5- Uzlaşmanın Sonuçları	66
a- Taraflar Arasında Uzlaşmanın Sağlanması	67
b- Taraflar Arasında Uzlaşmanın Sağlanamaması	67
c- Uzlaşma İşlemlerinin Kesinliği	69
aa- Uzlaşmanın Sağlanması Halinde	69
bb- Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde	70
cc- Uzlaşma Komisyonlarının Ön İnceleme Sonunda Verdikleri Red Kararları	71
d- Uzlaşma ve Dava Açma	72
aa- Uzlaşma İsteminden Önce Dava Açılmış Olması Halinde	72
bb- Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde	73
cc- Yalnız Vergi veya Yalnız Ceza Üzerinde Uzlaşmaya Varılması Halinde	75
dd- Uzlaşma İsteminin Ön İncelemede Reddi Halinde	75
e- Uzlaşma ve Ödeme	77
aa- Uzlaşmanın Sağlanması Halinde	77

bb- Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde	78
f- Uzlaşma ve Cezalarda İndirim	78
g- Uzlaşma ve Gecikme Faizi	79
B- TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA	82
1- Uzlaşmanın Konusu	82
2- Uzlaşmanın Kapsamı	83
a- 1.1.1995 Tarihine Kadar	83
b- 1.1.1995 Tarihinden Sonra	84
c- Uzlaşmanın Yapılabilmesi İçin Bir Vergi İncelemesine Dayanması	
Gerekir	86
d- Vergi Beyannamesi Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Verilmişse	
Tarhiyat Öncesi Uzlaşmadan Yararlanma Durumu	88
e- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Konusu Yapılabilecek Usulsüzlük ve Özel	
Usulsüzlük Cezaları	89
3- Uzlaşma Komisyonları	90
a- Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma	
Komisyonunun Kurulması	90
aa- Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemeler İçin Kurulacak	
Komisyonlar	91
bb- Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemeler İçin Kurulacak	
Komisyonlar	92
b- Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma	
Komisyonunun Kurulması	92
c- Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılan Vergi İncelemeleri İçin	
Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması	93
d- Komisyonların Uzlaşabilecekleri Yetki Sınırı	93
4- Uzlaşma İstemi	93
a- Uzlaşma İsteminde Bulunabilecekler	94
b- Uzlaşma İsteminin Süresi	95

c- Başvurma Mercii	95
d- Uzlaşma İsteminde Şekil	95
e- Uzlaşma İsteminin Bütünlüğü	96
f- Uzlaşma İsteminin İncelenmesi	96
5- Uzlaşma Süreci	97
a- Uzlaşma Gününün Tesbiti	97
b- Uzlaşmaya Davet ve Uzlaşma Davetine Uyulmaması Halleri	97
c- Tarh Edilecek Vergi ve Cezanın Komisyon ve Mükellefe Bildirilmesi	98
cd- Uzlaşma Komisyonunun Toplanması	99
6- Uzlaşmanın Sonuçları	99
a- Genel Esaslar	99
b- Uzlaşmanın Sağlanması	100
c- Uzlaşmanın Sağlanamaması	100
d- Uzlaşma Komisyonu İşlemlerinin Kesinliği ve Dava Açma	100
e- Uzlaşmanın Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçlarının Koğuşturulmasına Etkisi	102
f- Üzerinde Uzlaşılan Vergi Matrahına Ek Tarhiyat Yapılması	104
g- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yapılamayacak Durumlar	109
h- Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödeme Zamanı	109
ı- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi	110
aa- 3505 Sayılı Kanunun Yayımına Kadar Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve İdarienin Uygulaması	110
bb- 3505 Sayılı Kanunun 10. maddesi ve İdari Yargının Görüşü	111

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- UZLAŞMANIN FAYDALARI VE UZLAŞMA KURUMUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER	112
--	-----

A- UZLAŞMANIN SAĞLADIĞI FAYDALAR	112
1- Vergi İdaresi Açısından	112
2- Mükellef veya Ceza Muhatabı Açısından	113
3- Yargı Organı Açısından	114
B- UZLAŞMA KURUMUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER	114
C- UZLAŞMA KURUMUNUN AKSAYAN YÖNLERİ	116
1- Genel Olarak	116
2- Uzlaşma Kurumundaki Aksaklıkların Nedenleri	117
a- Uzlaşma Sınırlarının Darlığı	117
b- Uzlaşma Kurumlarının Bilinmemesi	117
c- Uygulamada Vergi Asılları Üzerinde Uzlaşmaya Gidilmemesi	118
d- Komisyonların Sık Sık Toplanmaması	118
e- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu İnceleme Elemanlarının Yükünü Artırması	119
D- VERGİ TASARISINDA UZLAŞMA KONUSUNDAKİ DEĞİŞİKLİKLER	119
E- UZLAŞMA KURUMUNUN GELİŞTİRİLMESİ KONUSUNDA ÖNERİLER	120
1- Genel Olarak	120
2- Öneriler	121
a- Kanunların Uygulama Esasları Yönetmelikle Düzenlenmelidir	121
b- Mükellefler Uzlaşma Yoluna Başvurmanın Avantajları Konusunda Bilinçlendirilmelidirler	121
c- Uzlaşma Zorunlu Hale Getirilmelidir	122
d- Uzlaşma Kurumu Zaman Kazanma Aracı Olmamalıdır	124
e- Uzlaşma Görüşmelerinde Eşitlik Sağlanmalıdır	125
f- Uzlaşma İstemi Vergi Dairesine Yapılmalıdır	125
g- Gecikme Faizi Uzlaşma Kapsamına Girmeli veya Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Daha Düşük Oranlı Gecikme Faizi Uygulanmalıdır	125
h- Uzlaşma Davetinin Mükellefe Ulaşması Konusundaki Zaman Kaybı	

Önlenmelidir	126
ı- Uzlaşma Komisyonları İle İlgili Öneriler	127
aa- Özel Uzlaşma Komisyonları Kurulmalıdır	127
bb- Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Genişletilmelidir	127
cc- Uzlaşma Komisyonlarına Görevleri Dolayısıyla İnceleme ve Bilgi Toplama Yetkileri Verilmelidir	127
dd- Uzlaşma Komisyonlarının Vergi Asılları Üzerinde de Uzlaşma Yoluna Gidebilmesi Sağlanmalıdır	128
i- Uzlaşma Süresi Uzatılmalıdır	128
j- Kısmi Uzlaşma Yapılabilmelidir	128
k- Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Süresinde Ödenmediği Takdirde Uzlaşma Yapılmamış Sayılmalıdır	130
l- Kesilen Cezanın Türünde Yargı Organlarınca Değişiklik Yapılması Halinde Uzlaşma İsteminde Bulunulabilmelidir	131
SONUÇ.....	134
KAYNAKLAR	137

KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
Bkz.	: Bakınız
C	: Cilt
C.M.U.K.	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
E.	: Esas
ESİAD	: Ege Sanayici ve İşadamları Derneği
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
İ.Y.U.K.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
m.	: Madde
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
T.C.K.	: Türk Ceza Kanunu
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Modern devlet anlayışıyla devletin varolan iç ve dış güvenliği sağlama, adalet hizmetlerini yerine getirme, diğer devletlerle iyi ilişkiler kurma gibi görevlerinin yanına, ekonomik istikrarı ve kaynak dağılımında etkinlik sağlama, gelir dağılımını düzenleme gibi görevler de eklenmiştir. Devlet bu görevlerini yerine getirmek için gelir kaynakları temin etmek durumunda olup, bu kaynakların en büyüğünü vergiler oluşturmaktadır.

Hukuk devleti olmanın gereği olarak, her türlü vergi, belli bir kanuna dayanarak alınmaktadır. Devletlerin kamu gelirlerini artırma yolundaki gayretleri, mevcut vergilerde nisbet ve mükellefiyetlerin genişletilmesi ya da mali hukuk sahasında yeni vergiler çıkarılmasına yol açmaktadır. Bu durumda devlet gelirlerinin artmasıyla birlikte; vergi uyumsuzlukları da doğmaktadır. Bunun sebebi, kanunların herkesçe anlaşılmasının güçlüğüdür. Vergi kanunlarının idare tarafından farklı, mükellef tarafından farklı yorumlanmasıyla da vergi uyumsuzlukları ortaya çıkmaktadır.

Vergi ilişkisinin iki tarafı olan idare ile mükellefin menfaatleri her zaman birbiriyle çelişir. İdare, gelirlerini artırmak amacıyla yeni vergiler koyar, var olan vergilerde yeni düzenlemelere gider. Mükellef ise her zaman mümkün olduğu kadar az vergi ödemeyi yollarını arar. Bu konuda kendisine tanınan her türlü avantajdan yararlanmak ister. Menfaatlerin ters düşmesiyle vergi uyumsuzlukları ortaya çıkar.

Vergi uygulamalarında idare ile mükelleflerin devamlı anlaşmazlık halinde olması, mali sistemin ve mükelleflerde vergi bilincinin yerleşmesine en büyük engeldir. Bu nedenle, uyumsuzlukların ortaya çıkmasının önlenmesi; bunun mümkün olmadığı hallerde de uyumsuzlukların en kısa sürede çözülmesi gereklidir.

Vergi Hukukunda uyumsuzluklar yargı yoluyla veya idari aşamada çözümlenebilirler. Çalışmamızın konusu, idari çözüm yollarından olan "uzlaşma"dır. Uzlaşma, uyumsuzlukların çözümünde yargı yoluna kıyasla daha az masraflı olması ve uyumsuzluğun daha kısa sürede çözülmesi nedeniyle avantajlıdır. Yargı yolunda mükellef genellikle usule ilişkin hükümleri bilmediği için kendisini bir vekil ile temsil ettirmek istemektedir. Bu vekil ancak avukat olacağından, müvekkil öncelikle avukatlık ücreti ödemek durumunda kalmaktadır. Ayrıca uyumsuzluk konusu meblağa göre nisbi olarak hesaplanan yargı harçları da büyük yekün tutmaktadır. Mahkemelerin yükü fazla olduğundan, du-

ruşmalar arasındaki zaman daha fazla olmakta, davalar uzun sürdüğünden uyuşmazlık uzlaşmaya göre daha uzun sürmektedir. Uzlaşma ise mükellefin kendisinin kolayca başvurabileceği, usul hükümleri karışık olmayan idari bir çözüm yoludur. Yargı yoluna göre masrafsız ve daha kısadır. İşte bu avantajları nedeniyle uzlaşma kurumunu incelemeyi uygun gördük.

Çalışmamızda uzlaşma kurumu 3 bölüm halinde incelenmiştir. Birinci Bölümde "Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözümü Hakkında Genel Bilgi" başlığı altında, uyuşmazlık kavramı, vergi uyuşmazlığı, vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile ve idari yolla çözümü hakkında genel bilgiler verilmiştir. Daha sonra uzlaşmanın tanımı ve Türk Vergi Hukuku'na girişine değinilmiş, Türk Vergi Hukuku'na kaynaklık eden Batı ülkelerinden Fransa, Almanya, Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'deki uzlaşma uygulamaları hakkında kısaca bilgi verilmiştir.

İkinci Bölüm "Türkiye'de Uzlaşma Kurumları" başlığını taşımaktadır. Bu bölümde tarihsel sıralamaya uygun olarak Tarhiyat Sonrası Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma incelenmiştir. Her iki kurum için ayrı ayrı uzlaşma konusu, kapsamı, komisyonları, uzlaşma süreci, uzlaşma sonuçları detaylarıyla ele alınmıştır. Bu arada uygulamayla bütünlük sağlamak amacıyla konuyla ilgili Yüksek Mahkeme kararlarına atıflar yapılmıştır.

Üçüncü ve son Bölüm'de "Uzlaşma Kurumu'nun Değerlendirilmesi" başlığıyla kurumun faydaları ile kurum aleyhindeki görüşlere yer verilmiş, uzlaşma kurumunun aksayan yönleri ele alınmıştır. Çalışmanın hazırlanması sırasında gündemde olan yeni vergi tasarısı incelenerek uzlaşma kurumu lehinde ve aleyhindeki düzenlemelere de kısaca değinilmiştir. Son olarak uzlaşma kurumunun daha etkin hale getirilmesi için yapılması gerekenler ayrıntılarıyla sıralanmıştır.

Sonuç bölümünde ise genel bir değerlendirme yapılarak Türkiye'de uzlaşma kurumunun etkin hale getirilmesi için önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜMÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ

I- UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

A- UYUŞMAZLIK KAVRAMI

1- Terminoloji Sorunu

"Vergi uyuşmazlıkları" deyimini dilimize yeni girmiş bir vergi hukuku deyimidir. Bu deyim, önceki idari yargı mevzuatında, Fransızca "contentieux" kelimesinin karşılığı olan ve karşıt çıkarları savunan taraflar arasındaki ilişkilerin doğurabileceği zorlukları belirten "vergi ihtilafları" deyiminin karşılığıdır¹. Dildeki sadeleşmenin bir sonucu olarak daha Türkçe bir deyim olan "vergi uyuşmazlıkları" deyimini yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bazen "uyuşmazlık" yerine "anlaşmazlık" deyimini de kullanılmakla birlikte, vergi idaresi ile mükellef arasındaki çıkar çelişmesini ifade açısından "vergi uyuşmazlıkları" deyiminin daha kapsamlı ve anlamlı olduğu kuşkusuzdur².

2- Uyuşmazlık Kavramı

İnsanlar toplum düzeninde yaşamak durumundadırlar. Toplumsal düzen içinde yaşayan insanlar arasında ya da bu insanların kurdukları kurumlar arasında bazı ilişkiler ortaya çıkar. Bu ilişkilerden bazıları hukuksal ilişkilerdir. Toplumsal ilişkiler her zaman bir düzen içinde ve hukuk kurallarının koyduğu ilkelere göre cereyan etmektedir. Bazı hallerde kuralların çiğnendiği, bu durumda bazı uyuşmazlıkların çıktığı görülmektedir. Hukuk düzeni bu uyuşmazlıkları çözebilmek için kurallar koymakta ve bazı kurumlar getirmektedir³.

¹ C.TURMANGİL, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.39, s. 1-4, s. 126.

² S.TUNCER, "Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları", İstanbul Barosu Dergisi, C. 60, s. 4-5, s. 205.

³ S.KIRBAŞ, Vergi Hukuku, Ankara, 1984, s. 175.

Çeşitli vergi kanunları sebebiyle vergi alacaklısı devletin bir organı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu mükellef arasında karşılıklı ilişkiler, hak ve borçlar doğmaktadır. Bir yandan vergi mükelleflerinin vergi kanunları gereğince doğan borçları ödemeleri ve bunun için yine kanunun kendilerine yüklediği ödevleri (defter tutmak, beyanname vermek, belge düzenlemek vb.) yerine getirmeleri gerekmekte, öte yandan, kanunun yanlış uygulanması durumunda idari işlemin kaldırılmasını isteme ve vergiye karşı itiraz etme gibi çeşitli hakları bulunmaktadır. Bunun dışında idarenin gizliliğe uymasını ve yasal isteklerinin yerine getirilmesini istemek mükellefin hakkı olduğu gibi, idarenin de görevidir. Görüldüğü gibi, vergi idaresi- mükellef ilişkilerinde bir tarafın hakları diğer tarafın görevlerini oluşturmaktadır.

Vergi idaresi- mükellef ilişkilerinde öncelikle mükelleflerin özelliklerine bakmalıdır. Mükelleflerin özelliklerinin bilinmesi, bu ilişkilerin istenen düzeyde gerçekleşmesi yönünden önemli olmaktadır. Karşılıklı anlayış içinde geçecek maliye-mükellef ilişkilerinin devlete ve kişilere kazandıracakları yararlar tartışmasıdır.

Vergi idaresinin karşısında aynı bilgi ve aynı öğrenim düzeyinde, devlet, vergi ve vergi potansiyeli konusunda aynı düşünceye sahip bir mükellef topluluğu yoktur. Bunun tamamen aksi olarak, toplumun çeşitli kesimlerinden kültür seviyeleri, terbiye ve incelikleri, siyasal görüşleri birbirinden çok değişik olan bir kitle bulunmaktadır. Bu durum, vergi potansiyelinin muhatap olduğu mükellefin kültür seviyesini, sosyal durumunu, mali konulardaki anlayış ve bilgisini dikkate alma zorunluluğunu ortaya koymaktadır.

Aralarında büyük farklılıklar bulunmasına rağmen, mükellef kitlesinin bir çok ortak yanları bulunduğu da söylenebilir. Örneğin, sadece ülkemizde değil, gelişmiş ülkelerde bile mükelleflerin yaklaşık %80'inin basit vergi bilgilerinden yoksun olduğu tesbit edilmiştir. Bu konudaki boşluğun doldurulması ise ancak çeşitli öğretim kademelerinde vergi ödevinin vergi eğitimi biçiminde kişilere verilmesi ve bu arada her türlü iletişim aracından yararlanılması ile mümkündür.

Mükelleflerin çoğunun vergiyle ilgili düşünceleri, onun görevden daha çok bir yük olduğu şeklindedir. Ülkemizdeki mükellefler çoğunlukla kanun, vergi idaresi ve personeli birbirine karıştırmaktadır. Birçok mükellef, memurun kendi zevki için işleri zorlaştırdığını, inceleme elemanının matrah farkı tesbit ettiğinden bir prim alacağını veya

daha çabuk yükseleceği görüşünü taşımaktadır. Bunun yanısıra vergi dairesinde işlerin uzaması, kendisine vergi kaçıran şüpheli bir kişi olarak davranıldığı hissi, haklı taleplerinin zamanında yerine getirilmemesi, özellikle alacaklı durumda olduğunda idareden vergi alacağını tahsil etmedeki zorluklar mükelleflerin vergi idaresine karşı inancını sarsan ve sempatisini zedeleyen dolayısıyla da uyumsuzlukların temelini teşkil eden faktörler olmaktadır⁴.

Günümüzde, ekonomik hayatı içine alan, geniş mükellef gruplarını çok yakından ilgilendiren ve hesaplanması, beyanı, hatta geniş ölçüde toplanması mükelleflere bırakılmış olan büyük vergilerin, uzlaşma kurumu olmaksızın uygulanması düşünülemez. Vergi uyumsuzluklarında, mükellefle devamlı anlaşmazlık halinde bulunmak, yalnız vergi sisteminin değil, bütün mali sistemin ülkede gerektiği gibi yerleşmesine engel olabileceği gibi, uzun dönemde mükellef kesiminde uyandıracak direnç nedeni ile toplumsal huzursuzluk ve sarsıntılara da yol açabilir. Söz konusu anlaşmazlıklar, mali yargı mekanizmasının, özellikle muhtaç olduğu hızla işlemesini önleyebilir, mali içtihatların da yeter derecede sıhhatli, berrak ve oturmuş bir tarzda belirmesine engel olur. Mali yargının işlemindeki bu ağırlık ve mali içtihatlardaki çelişkiler, yeni anlaşmazlıklara dolayısıyla vergi sisteminin sarsılmasına neden olur⁵.

B- VERGİ UYUŞMAZLIĞI

Hukuk devleti olmanın gereği olarak, her türlü vergi, belli bir kanuna dayanarak alınmaktadır. T.C. Anayasası da 61. maddesiyle vergilerin ancak kanunla konulabilecek bir yükümlülük olduğunu ve ancak kanuna dayanılarak alınabileceğini temel ilkelereinden biri olarak hüküm altına almıştır.

Devletlerin kamu gelirlerini artırma yolundaki gayretleri, mevcut vergilerde nisbet ve mükellefiyetlerin genişletilmesi ya da mali hukuk sahasına yeni yeni vergiler çıkarılmasına yol açmaktadır. Bu durumda gelirin artmasıyla paralel olarak vergi uyumsuzlukları da çoğalmaktadır. Çünkü, yeni yeni vergiler çıkarılması ile, vergi kanunlarının herkesce açık olarak anlaşılabilirliği güçleşmekte ve bunun sonucu, vergi kanunları bazen mü-

⁴ M.TOSUNER, "Vergi İdaresi-Mükellef İlişkisi", İzmir Ticaret Odası Dergisi, Y:64, Aralık 1991, S:12, s. 13.

⁵ İ.AKKÖY, "Uzlaşma", Vergi Dünyası Dergisi, S. 2, Kasım 1981, s. 5.

kellefler tarafından başka türlü, idare tarafından başka türlü anlaşılmaktadır. Ayrıca, kanun maddelerinin bazen yeteri kadar açık olmayışı karşısında, kanun maddesinin yorumu yoluna gidilmektedir. Mükellefin ve idarenin kanun maddesini farklı olarak yorumlamaları da aralarında anlaşmazlık doğurabilmektedir.

Diğer taraftan, zamanımızda vergiler genellikle mükelleflerin beyanı üzerine alınmaktadır. Ancak, mükelleflere tanınan bu olanağa karşın idare de vergi alacağının ziyaa uğramaması için geniş bir denetleme yetkisine sahiptir. İşte, idarenin bu denetim faaliyeti sonunda, mükellefin beyanının dışında saptamış olduğu vergilemeler de idare ile mükellefler arasında uyumsuzluk konusu olabilmektedir.

Vergi uyumsuzlukları deyimiyle, idare ile mükellef arasında, vergi kanunlarının uygulanması dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklar, anlayış farklılıkları ifade edilmektedir.

Vergi uyumsuzluklarında taraflardan birini devlet veya devlet tarafından kendisine vergi alma yetkisi verilmiş bir kamu tüzel kişisi, diğerini ise mükellefler veya vergi sorumluları teşkil eder. Vergi alacaklısı durumunda olan idare ile vergi borçlusu durumunda olan mükelleflerin çıkar çatışması, vergi uyumsuzluklarının kaynağını oluşturmaktadır. Vergi idaresi, vergi hasılatını artırmak, mükellefler de daha az vergi ödeme eğilimi içinde bulundukları sürece vergi anlaşmazlıkları, vergi uygulamasının doğal bir sonucu olmaktadır.

II- VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

A- GENEL OLARAK

Vergi uyumsuzlukları her ülkede değişik yargı mercilerinde sonuçlandırılmaktadır. Batı devletlerinde vergi yargısını üç sistemde toplamak mümkündür:

- 1- Mali yargının adli yargıya bağlandığı sistem (İngiltere, Belçika)
- 2- Mali yargının idari yargıya bağlandığı sistem (Vasıtasız vergiler ve muamele vergilerinde Fransa'da uygulanmakta)
- 3- Mali yargının bağımsız olduğu sistem (Almanya ve bazı İskandinav ülkeleri)

Bazı ülkeler (ABD ve İsviçre gibi) karışık sistemler uygulamakta, ayrıca idari yargı sistemini kabul etmiş bazı devletler de vasıtalı vergilerde adli yargı sistemi (Fransa gibi) uygulanmaktadır.

Türkiye'de ise vergi yargısı, Vergi Mahkemeleri ve Danıştay olmak üzere iki kademeli olarak işlemektedir.

Uygulamada, her ne suretle olursa olsun, çeşitli nedenlerle vergi dairesi ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında vergi uyuşmazlıklarının doğduğu ve bu uyuşmazlıkların bir taraftan idareyi ve mükellefleri, diğer taraftan uyuşmazlıklar kendilerine intikal ettiği oranda mali yargı organlarını uğraştırdığı ve bunların zamanlarını aldığı bir gerçektir. Vergi uyuşmazlıklarında sonucun alınmasına kadar geçecek zaman içerisinde tarafların zaman ve emek kaybına uğradıkları, bazı masraflara katlandıkları da ortadadır⁶.

B- UYUŞMAZLIKLARIN YARGISAL YOLLA ÇÖZÜMÜ

1- Genel Olarak

6.1.1982 gün ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 6.1.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 6.1.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Türk Vergi Yargısında önemli değişiklikler yapılmıştır.

Değişiklikten önce Türkiye'de vergi yargı sistemi Vergi İtiraz Komisyonları, Vergi Temyiz Komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıdan meydana geliyordu. Gümrük ve Tekel İdaresi'nce alınan vergi ve resimler ile ithalden alınan gider vergilerinin teknik konularına ilişkin anlaşmazlıklar ise Gümrük Hakem Kurulları'nda çözümleniyordu. Bu kurulların kararlarına karşı da Danıştay'a başvuruluyordu. Ancak yapılan kanuni düzenlemelerden sonra vergi yargısı önemli bir yapı değişikliğine uğramıştır. Böylece daha önce idarenin vesayetinde olan ve vergi anlaşmazlıklarında alt derecede yargı organları olara görev yapan İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Gümrük Hakem Kurulları kaldırılmış, yerine idari yargı teşkilatı içinde ilk derece vergi yargısı organı olarak vergi

⁶ A.ŞAHİNOK, "Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Uzlaşma Müessesesi", *İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II*, Danıştay Başkanlığı, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:26, Ankara 1978, s. 205.

mahkemeleri kurulmuş, böylece vergi yargı sistemimizde ilk derece yargı organları bağımsızlığa kavuşturulmuştur. Vergi Mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerinde ve kurul halinde verdiği kararlar da temyiz yoluyla Danıştay'da denetlenmektedir⁷.

İdari yargıyı yeniden düzenleyen bu yeni yasaların çıkarılmasındaki temel amaç şöyle ifade edilmektedir: "Kişi ile idare arasındaki uyuşmazlıkların çözümünü bağımsız mahkemelere tevdi ederek vatandaşın güvencesini artırmak, yargı hizmetini halkın yakınına getirerek hak aramayı da kolaylaştırmak, Danıştay'ı galip karakteriyle bir temyiz mercii haline getirerek içtihat sağlama işlevini layıkı ile yerine getirmesine imkan vermek, dağınık bir durumda olan idari yargılama usulü hükümlerini bir araya toplamak suretiyle hakimin çalışmasını kolaylaştırmak ve daha sağlıklı kararlar vermesini sağlamaktır"⁸.

2- Vergi Yargısı Organları

1980 sonrası dönemde idari yargı ve kapsamındaki vergi yargısını düzenleyen ve yukarıda tarih ve numarası belirtilen kanunlar kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Buna göre vergi yargısı organları şunlardır:

- Vergi Mahkemeleri
- Bölge İdare Mahkemeleri
- Danıştay

a- Vergi Mahkemeleri

Vergi Mahkemeleri, 2576 sayılı kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Mahkemelerin bağımsızlığı, hiçbir makam ve kimsenin etkisi altında kalmadan, anlaşmazlığı en adil ve tarafsız bir şekilde çözebilmenin ön şartıdır. Aynı zamanda hukuk devletinin gerçekleştirilebilmesi için güçler ayrılığı ilkesinin de gereğidir.

⁷ TOSUNER- A.B.YERELİ, *Türk Vergi Hukuku*, İzmir 1996, s. 142.

⁸ O.MERİÇ, "İdari Yargı ve Bu Alanda Ülkemizde Yapılan Yeni Düzenlemeler", *Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2, Eskişehir, Haziran 1983, s. 205.

2576 sayılı kanuna göre Vergi Mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi gözönüne alınarak kurulur ve yargı çevreleri saptanır. Vergi Mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur.

Vergi Mahkemeleri, vergi uyuşmazlıkları açısından genel görevli mahkeme-
dir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevli olmadığı tüm vergi uyuşmazlıkların-
da vergi mahkemesi ilk derece ve genel görevli mahkeme olarak uyuşmazlıklara bakar.

b- Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi gözönün -
de tutularak, İçişleri, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın görüşü alınarak Adalet Bakanlığı-
nın önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından kurulur, yargı çevreleri
belirlenir veya kaldırılır.

Bölge İdare Mahkemeleri, bir başkan ile iki üyeden oluşur. Bölge İdare Mah-
kemesi üyeliği görevi, Bölge İdare Mahkemesinin bulunduğu yerdeki İdare ve Vergi
Mahkemesi Başkanlığınca yürütülür.

Bölge İdare Mahkemeleri, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde
tek yargıç tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak karara bağlar.
Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki anlaşmazlık-
larını da kesin olarak karara bağlar.

c- Danıştay

1982 Anayasasının 155. maddesinin 1. fıkrasına göre Danıştay, idari mahke-
melerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümle-
rin son inceleme merciidir ve kanunla gösterilen belli davalarda ilk ve son derece mahke-
mesi olarak görev yapar. Fakat Danıştay'ın asli görevi 2575 sayılı kanunun 1. maddesine
göre, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, Da-
nışma ve İnceleme Mercii olmasıdır.

Danıştayın görevleri şöyle sıralanabilir⁹:

⁹ TOSUNER-YERELİ, a.g.e., s.154.

1- Vergilerle ilgili düzenleyici işlemler (tüzük, yönetmelik vs.) için açılacak iptal davalarında ilk derece mahkemesi olarak görevlidir.

2- Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren anlaşmazlıklar için açılacak davaları ilk derece mahkemesi olarak çözümler.

3- Şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerin iptali için açılacak davalarda ilk derece mahkemesi sıfatıyla görevlidir.

4- Vergi mahkemelerince verilen son kararlara karşı temyiz başvurularını temyiz organı sıfatıyla inceler ve karara bağlar.

Danıştay'ın mevcut 12 dava dairesinden beşi vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevlidir. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Vergi Mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını ve Vergi Dava Dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler. İçtihatları Birleştirme Kurulu ise, Dava Dairelerinin veya İdari Dava Daireleri Genel Kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya anlaşmazlık görüldüğü takdirde işi inceler ve içtihatların birleştirilmesi ya da değiştirilmesi gerekip gerekmediğine karar verir.

3- Yargı Yoluna Başvurma

İ.Y.U.K.nun m. 7/1 'e göre, vergi uyuşmazlıklarında Vergi Mahkemelerine dava açma süresi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen durumlarda 30 gündür. Dava açma süresinin sınırlandırılması, hem davacıların hem de idarenin çıkarları bakımından kabul edilmiştir. İdari işlemlere karşı dava açabilmenin belli süre ile sınırlandırılması idarenin faaliyetlerinde istikrar sağlar. İdarenin işlemlerinin devamlı dava açabilme tehdidi altında bulunması idari faaliyetlerde istikrarı bozar, idare organlarının güvenli ve verimli bir şekilde görev yapmalarına engel olur¹⁰.

Dava açma süresinin geçirilmesi durumunda kişilerin çıkarlarını ihlal eden vergilendirme işlemi dolayısıyla vergi mahkemesine başvurma olanağı ortadan kalkar.

İnceleme konumuz vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözüm yollarından biri olan "uzlaşma" dır. Bu nedenle ayrı bir inceleme konusu olan yargı yolu hakkında yaptığımız açıklamaları bu dar kapsamıyla sınırlı tutmak zorundayız.

¹⁰ TOSUNER-YERELİ, a.g.e, s. 209.

C- UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ YOLLA ÇÖZÜMÜ

1- Genel Olarak

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi, mükellef ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemler ile anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasını ifade eder. Başka bir deyişle, idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog sonucunda uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yolu ile kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılmasına, "vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi" denmektedir¹¹.

Türk Vergi Sisteminde uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesinde şu olanaklar yer almaktadır:

1. Hataların düzeltilmesi
2. Şikayet
3. Cezalarda indirim
4. Uzlaşma

Türk Vergi Sisteminde bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur. Mükellefler isterlerse ancak bu yollara başvurabilirler. Ancak vergi idaresi tarafından idare lehine re'sen düzeltme yapılabilir. Ayrıca idari yollara başvurudan sonra mükellefler isterlerse yargısal çözüm yollarına da başvurabilmektedirler. Bu konuya çalışmamızın sonraki bölümünde ayrıca değinilecektir¹².

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yolunun uzun zaman alması ve bunun doğal sonucu olarak da vergi tahsilatının gecikmesi nedeniyle idari yolla çözüm daha cazip olmaktadır. Böylece idare ile mükellef uzun süre ihtilaflı durumda kalmamakta, idare tahsil edeceği vergiyi yargı yoluna oranla daha kısa sürede tahsil etmektedir.

İdari çözüm yollarından en çok başvurulana uzlaşma kurumu, uygar devletlerin vergi sistemleri içinde geniş yer almaktadır. Böylece uyuşmazlıklar yargı yoluna intikal ettirilmeden idari aşamada uzlaşma yoluyla çözülmektedir.

¹¹ Ş. KIZILOĞLU, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 1985, s. 15.

¹² Bkz. II. Bölüm, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma ve Dava Açma, s. 72. ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Dava Açma, s. 101.

2- Uzlaşmanın Tanımı

Uzlaşma, ikmalen veya re'sen tarhedilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, muayyen hallerde idare ile mükellefin anlaşmasıdır¹³.

Doktrinde de uzlaşma, belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ile yükümlünün pazarlık sonucu anlaşması şeklinde tanımlanmıştır. Uzlaşmanın bir tür "idari sözleşme" olduğu da ifade edilebilir¹⁴.

Bu tanımlar tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkindir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise şöyle tanımlanabilir: Mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapılırken bulunacak vergi matrah farkları ve bunlara göre kesilecek vergi cezalarına karşı bu vergi ve cezalar daha tarh edilmeden vergi idaresi ile mükellefin pazarlık sonucu anlaşmalarıdır¹⁵.

Bu iki tanımlamayı birleştirirsek uzlaşma kurumunun özellikleri şu şekilde belirlenebilir:

1. Uzlaşma, hem vergi incelemesi aşamasında ve hem de verginin tarh ve tebliğinden sonra mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan bir işlem olmaktadır. Bunlardan ilkinde tarhiyat öncesi uzlaşma, ikincisine tarhiyat sonrası uzlaşma denilmektedir. Bunlar mahiyet itibarıyla birbirinden tamamen farklı iki uzlaşma yoludur.

2. Uzlaşma, genel olarak vergi idaresi ile mükellef ve ceza muhatabı arasında pazarlık sonucu yapılan bir anlaşmadır. Bu nedenle uzlaşmanın esas ruhu, karşılıklı özveriye dayanmaktadır. Burada vergi idaresi ve mükellef karşılıklı olarak bazı haklardan vazgeçeceklerdir. Fakat asıl fedakarlık vergi alacaklısı olarak vergi idaresine düşmektedir.

¹³ Vergi Cezaları, Vergi İhtilafları ve Uzlaşma, T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, No:30, Ankara 1963, s.48.

¹⁴ ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, Vergi Hukuku Genel Kısım, Cilt 1, 3.Bası, Ankara, Ekim 1987, s. 208.

¹⁵ E.ZİHNA, Vergi Hukukunda Uzlaşma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1991, s. 8.

3- Uzlaşmada Amaç

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

Yargı yolu son derece masraflıdır. Mükelleflerin bir çoğu kanuni haklarını nasıl kullanacaklarını bilemediklerinden, genellikle yargı yoluna başvururken kendilerini vekil ile temsil ettirmektedir. Yargı yoluna başvurmada vekil sadece "avukat" olabileceğinden; mükellefe ilk kalem olarak avukatlık ücreti yüklenmektedir. Bundan başka dava açmak için mahkeme veznesine yatırılması gereken dava harçları uyuşmazlık konusu vergi matrahı üzerinden nisbi olarak alındığından, günümüz rakamlarıyla büyük yekünlere ulaşmaktadır. Ülkemizde mahkemelerin yoğun iş yükünü gözönüne aldığımızda ise yargı yoluna başvurma hem masraflı, hem de prosedürü karmaşık bir yoldur.

Bu nedenlerle, uyuşmazlıkların önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi, yargı yolunda karşılaşılabilecek zorlukları ortadan kaldırmakta, yargı organlarının işlerini hafifletmektedir.

Gelişmiş ölkelerin vergi hukuklarında, mali yargı organlarına başvurmadan önce mükellef ile idare arasında uyuşmazlıkların giderme yoluna gidildiği ve bu usulden olumlu sonuçlar alındığı yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan bir gerçektir.

Uzlaşma kurumunun amacı, uyuşmazlıkların giderilmesi konusunda zaman kaybetmemek ve tarafların makul ölçülerde fedakarlık etmeleri suretiyle hazine alacağını kısa zamanda almaktır. Uzun süren uyuşmazlıkların toplumda yaratacağı sosyal ve psikolojik huzursuzluklar ve vergiye karşı mukavemet alışkanlığının doğumu gibi konular da uzlaşma yolunun tercih nedenleridir¹⁶.

4- Türkiye'de Uzlaşma

Uzlaşma kurumunun Batı Avrupada uygulanışı çok eski tarihlere dayanmakta ise de, Türk Vergi Sistemine bu kurum 1963 yılında kabul edilen 205 sayılı kanunun 376. maddesinden sonra Ek 10. madde ile katılmıştır. Daha sonra bu kurum 1964 yılında 485

¹⁶ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 234.

sayılı, 1980 yılında 2365 sayılı ve 1982 yılında 2686 sayılı kanunlarla bazı değişikliklere uğramış ise de, esas yapı olan tarhiyat sonrası uzlaşma aynen kalmıştır.

Uzlaşma kurumunun getirilmesindeki gerekçeler şu şekilde sayılabilir¹⁷:

- 1- Vergi uyuşmazlıklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilerek huzura kavuşturulmalarının sağlanması,
- 2- Kamu alacağının zamanında hazineye intikali,
- 3- İtiraz ve temyiz mercilerinin (1980 sonrası yapılan değişiklik nedeniyle şimdi vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın) işlerinin hafifletilerek ihtilaflar üzerinde titizlikle eğilebilmelerinin sağlanması.

D- BAZI ÜLKELERDE UZLAŞMA KURUMU

1- Fransa Hukukunda Uzlaşma

Fransa'da vasıtalı vergilere ilişkin uyuşmazlıklar adli yargı alanında çözümlenmesine karşın, vasıtasız vergilerin uygulanmasından doğan vergi uyuşmazlıkları ve vasıtalı vergilerden muamele vergileri, idari yargı alanında kalmakta ve idari mahkemeler yolu ile çözümlenebilmektedir.

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi sırasında başvuru yollardan başlıcaları; düzeltme, vergi ve cezada indirim, pişmanlık ve uzlaşma yollarıdır. Mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri için, uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümleme girişimlerinin reddedilmiş olması gerekmektedir.

Fransız Vergi Usul Kanunu'nda her türlü hatalar için dört yıllık zamanaşımı kabul edilmiştir. Tahsil aşamasında da süre aynı olup hata türleri ayırdedilmemiştir. Vergi dairesinin düzeltme başvurusunu cevaplama süresi oldukça geniş tutulmuştur. İdare, düzeltme talebini altı ay içinde cevaplandırabilmekte, mükellef de bu tarihten itibaren iki yıl içinde yargı yoluna başvurabilmektedir.

Fransa'da uzlaşma yalnızca vergi cezalarında görülmekte, vergi aslı uzlaşmaya konu edilmemektedir. Uzlaşmaya konu edilecek vergi cezasının niteliği ve tutarı konusunda herhangi bir sınır sözkonusu değildir. Uzlaşmaya ilişkin istemler Eyalet Uzlaşma

¹⁷ M.ERGİN, "Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi", *Maliye Dergisi*, S. 71, Eylül-Ekim 1984, s. 45.

Komisyonu tarafından yürütülmektedir. Bu komisyonda, vergi hizmetleri müdür veya temsilcisi, en az baş müfettiş ünvanına sahip gelirler genel müdürlüğünün üç elemanı, noter odasınca seçilen bir noter, mükellef temsilcisi üç kişi bulunur. Uzlaşma sonuçları bir tutanakla tesbit olunur. Bu tutanak iki tarafa da bazı haklar tanır ve sorumluluklar yükler. İdare, uzlaşılan konu hakkında takibatı durdurmaya, mükellef veya ceza sorumlusu da kararlaştırılan miktardaki vergi cezasını mahkemeye yansıtmadan ödemeyi taahhüt etmektedir¹⁸.

Uzlaşılacak ceza miktarı konusunda bir sınır olmamakla birlikte; çok önemli ve karakteristik cezalarda uzlaşma yapılmadan önce İl Vergiler Müdürünün, Merkez Teşkilatı'nın onayını alması şarttır. Ayrıca kamu hukukunu ilgilendiren bir cürüm söz konusuyla ancak mahkeme sonucu alındıktan sonra uzlaşmaya gidilmesi gereklidir¹⁹.

İl Vergiler Müdürü'nün yetkisine giren hususlarda uzlaşma yapılırken, mükellefe uzlaşma teklif edilmeden önce uzlaşılacak ceza miktarının kararlaştırılması gerekir. Bunun için de suçun ehemmiyeti ile cezanın miktarı, mükellefin o tarihe kadar herhangi bir suç işleyip işlemediği, dosyalardan ve sicil fişlerinden dikkatlice araştırılır. Yapılan araştırma sonucunda varılacak kanaate göre mükellefe uzlaşma için teklif olunacak ceza miktarı saptanır. Saptanan miktar mükellefe bildirilir. Mükellef, idarenin teklifini uygun görür ve kabul ederse, uzlaşma sözleşmesini imzalar. Uzlaşma sözleşmesinin altına "okudum ve kabul ederim" şeklinde bir şerh koyması ve ondan sonra sözleşmeyi imzalaması gerekir. Uzlaşma, olay mahkemeye intikal etmeden yapılabileceği gibi, mahkemenin her safhasında da yapılabilir²⁰.

Vergi idaresi, yükümlünün zor durumda bulunması halinde vergi ve cezasını kısmen veya tamamen kaldırmaya yetkilidir. Bu durumda yükümlünün verginin hesaplanması ile ilgili bir düşüncesi bulunmamaktadır. Sadece zor durumda olduğunu ileri sürmektedir.

Ayrıca inceleme elemanı ile mükellef arasında tarhiyat yapılmadan önce mükellefin isteği üzerine bir "ön uzlaşma" da yapılabilir²¹.

¹⁸ KIZILOĞ, a.g.e., s. 25.

¹⁹ ZİHNİ, a.g.e., s. 13.

²⁰ Ö. ÖZOYMAK, "Uzlaşma Müessesesi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 14. Seri, 1967, s. 119.

²¹ Ş. OTO, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 95, Ağustos 1996, s. 76.

Uzlaşma sözleşmesi, yetkili merci tarafından imza edilmiş olmak şartı ile kesin olup, derhal yerine getirilmesi gerekir. Uzlaşma tarihine kadar ödenmiş olan vergi cezalarının iadesi istenemez. Yani uzlaşma geriye yürümez, imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade eder. Tarafların sayısınca düzenlenen uzlaşma sözleşmesi, İl Vergiler Müdürü tarafından imzalanır. Bir üst makamın onayı gereken hallerde, o makamın onayı ile geçerli olur. Yetkili üst makamlar, cezanın miktarına göre Vergiler İdaresi Genel Müdürlüğü ile Maliye Bakanlığı'dır.

Bu ülkede vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi sırasında başvuru en etkin yol, uzlaşma olmaktadır. Yapılan araştırmalara göre, bir yılda 95000 vasıtalı vergi uyuşmazlığından ancak 5000'i yargı mercilerine intikal etmektedir.

2- Almanya Hukukunda Uzlaşma

Almanya'da da vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari aşamada çözüm yollarının aranması, daha sonra yargı aşamasına başvurulması gerekmektedir. Yargı yoluna başvuru aşamasında, idari yollardan uyuşmazlığın çözüm yollarının arandığı, idarenin de bu başvuruları reddettiğinin belgelendirilmesi koşulu aranmaktadır²². Böylelikle uyuşmazlıkların yargıya intikali büyük çapta azalmış olmaktadır.

a- Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözülmesi

Almanya'da uyuşmazlıkların yüzde doksanı idari aşamada çözülmemektedir. Mükellefler, uyuşmazlığı idari aşamada çözümleyebilmek için iki yola başvurabilirler²³. Bunlardan biri itiraz, diğeri de idari uyuşmazlık yollarıdır. Mükellefler, bu yollara başvurmadan uyuşmazlığı dava konusu yapamazlar.

²² KIZILOĞ, a.g.e., s. 27.

²³ OTO, a.g.m., s. 76.

aa- İtiraz

Almanya'da mükellefler itirazlarını doğrudan doğruya Vergi Dairesine yaparlar. Vergi Dairesi mükellef itirazında öne sürülen iddiaları yerinde ve haklı görürse; yapılan tarhiyatı terkin eder. Aksi halde, yani itirazın yerinde görülmediği durumlarda mükellefe bir yazı ile cevap verilerek, tarhiyatın yerinde olduğu, bunun dayanağı olan delil ve hükümlerle birlikte kendisine bildirilir. Bu yazı üzerine, mükellef ya itirazını geri alır ya da itirazında direnir. İdare bu direnme üzerine isterse mükelleften yeniden bilgi ister ya da bilgi istemeksizin hemen karar verilir ve mükellefe tebliğ edilir.

bb- Vergi Davası

Mükellef, vergi dairesince verilen itiraz kararının iptali için Maliye Mahkemesi'ne dava açar.

Mahkeme, davayı olayların gerçek olup olmadığı ve itiraz kararında hukuki bir kusur bulunup bulunmadığı yönlerinden inceleyerek re'sen ve nihai olarak sonuçlandırır.

cc- Temyiz

Taraflar, Maliye Mahkemesi kararını Federal Maliye Divanı'na başvurmak suretiyle temyiz edebilirler. Temyiz mahkemesi, Maliye Mahkemesinin kararını sadece kanuna aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden inceleyerek nihai kararını verir.

dd- Anayasa Mahkemesine Başvurma

Taraflar, Maliye Mahkemesi ve Federal Maliye Divanı kararlarına karşı Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilirler.

Anayasa Mahkemesi, kanunların Anayasaya uygun olup olmadığı yönünden davayı inceleyerek karar verir.

Uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesini sağlayan diğer bir yol ise, vergi ve cezada indirim yapılmasıdır.

b- Uzlaşma Kurumu

"Uzlaşma", vergilemeden dolayı mükellef ile vergi dairesinde ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının taraflar arasında uyuşma sağlanarak idare tarafından çözümlenmesidir. Almanya'da Maliye Bakanı, mükellefle uzlaşma yapmak ve uzlaşmaya benzer diğer hususları düzenlemek üzere gerekli talimatı hazırlamak üzere yetkili kılınmıştır. Ancak bakana verilen bu yetki iki bakımdan sınırlıdır²⁴:

1- Konulacak olan uzlaşma esasları vergilemeyi basitleştirmeye yöneltilmiş olacak,

2- Vergiye ait sonuçları esasından değiştirici mahiyette bulunmayacaktır.

Bakana verilmiş bulunan söz konusu yetki bugüne kadar hiçbir bakan tarafından tam olarak kullanılmamıştır. Bu nedenle Alman Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesiyle vergi hukukuna teorik olarak girmiş olan uzlaşma kurumu, uygulamada tam olarak kullanılmamış ve 1977 yılında Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle kanun koyucu tarafından kaldırılmıştır²⁵. Bununla birlikte kısaca Almanya'daki uzlaşma kurumunun işleyişi incelenecektir.

aa- Uzlaşmanın Şekil ve Sonuçları

Almanya'da vergi incelemesi sonucunda mükellefle usulen bir konuşma yapılır. Bu ilk konuşmada vergi matrahı üzerinde anlaşmaya çalışılır. Bu anlaşma sağlanamazsa ikinci ve son konuşma yapılır. Böyle bir konuşmanın yapılması İşletme Murakabesi Kanunu'nun 14. maddesinde emredilmiştir. Son konuşma yapılmadan önce konuşmaya konu olacak sorunların mükellefe önce bildirilmesi ve hazırlanması için uygun bir süre verilmesi gerekir.

Son konuşmada matrahın miktarı üzerinde durulmayıp, yalnızca onu doğuran olayın bulunup bulunmadığı ve saptanmış olan farkın kanun hükümlerine göre matrah sayılıp sayılmayacağı üzerinde durulur. İşte, vergi denetiminin bu aşamasında, yani son

²⁴ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 218.

²⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s. 208.

konuşmada, mükellefle anlaşmaya varılması Alman Vergi Hukukunda uzlaşmanın esasını oluşturur²⁶.

Uzlaşmada mükellefin kişisel ve özel durumu dikkate alınarak idarenin geniş takdir ve hoşgörü ile hareket ettiği, bu durumun da vergilemede eşitlik prensibine aykırı olduğu tartışılmaktadır.

Uzlaşma, her türlü vergiler hakkında uygulanır. Ayrıca, idare vergileme ile ilgili her türlü belgeleri, tahakkuk ve itiraz safhalarının her hangi birinde geri alarak iptal, tadil veya tashih yetkisine sahip olduğundan; vergi mahkemelerinde karara bağlanmamış olaylarda mükellefle uzlaşmaya varılmak suretiyle uyuşmazlıkların sonradan çözülmesi olanağı sağlanmıştır²⁷.

Uzlaşma, her türlü maddi olay ve konu hakkında yapılabilir. Örneğin amortismanlar, değerlemeler, her türlü vergi cezaları (usulsüzlük dahil) hatta doğrudan doğruya kazancın miktarı dahi uzlaşma konusu yapılabilmektedir.

Son konuşma sırasında incelemeyi yapın işletme murakıby, incelemede saptanmış olan hususlar ve kanun hükümleri hakkında mükellefe açıklamada bulunmakta, mükellef aleyhine doğacak vergi ve cezalar hakkında kendisine bilgi verilerek ne diyeceği sorulmaktadır.

Bu suretle karşılıklı olarak ileri sürülen görüş ve iddialar iyi niyet havası içinde görülmekte ve uyuşmazlığın çözümlenmesine çalışılmaktadır. Şayet taraflar arasında uzlaşma yapılamazsa idarenin görüşüne göre tarhiyat yapılmakta ve uyuşmazlığın çözümü kanun yollarına bırakılmış olmaktadır.

Uzlaşmanın kesinliği hakkında vergi kanunlarında açık bir hüküm yoktur. Ancak Raylı Mahkeme Divanı'nın içtihadına göre "tefsir güçlüğü, görüş ayrılıklarını ortadan kaldıran veya bir olayı kısa yoldan halleden uzlaşmalara idarenin bağlı kalması gerekmektedir".

Ancak uygulamada bu bağlılık, mükellefleri içermemekte ve üzerinde uzlaşılan ve tutanak düzenlenmiş olan bir konuda taraflarca, önceden saptanmış olan matrah

²⁶ KIZILOĞ, a.g.e., s. 27.

ŞAHİNOK, a.g.m., s. 219.

²⁷ H. ÇEBİ, *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumları*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1990, s. 21.

farkı üzerinde anlaşmaya varıldığı belirtilmiş bulunsa dahi, bu fark üzerinden tarh olunacak vergiye mükellefler her zaman itiraz edebilirler.

Bununla beraber son konuşma anında genellikle mükellef inandırılmış olduğu için itiraz yoluna gitmemektedir. Bunda mükellefin de yararları vardır. Zira itiraz yoluna gitmesi halinde zaman ve emek kaybına uğrayacağı gibi, haksız çıkması halinde yargılama giderlerini de ödemek zorunda kalacaktır. Bu itibarla "son konuşma" kurumu Alman Vergi Hukukunda uzlaşma kurumunun esasını teşkil etmekte ve doğma ihtimali olan pek çok itiraz ve uyuşmazlıkları henüz doğmadan ortadan kaldırmakta ve tarafları gerekli olmayan bir takım işlemlerle uğraşmaktan kurtarmaktadır.

Kesilen cezanın türü ve miktarı hakkında mükellef ile idare arasında bir anlaşma sağlanır ve durum bir tutanakla tesbit edilir. Bu tutanakta idarenin ayrıca takibata gitmeyeceği, buna karşılık mükellefin de uzlaşılan cezayı kayıtsız şartsız kabul ettiği ifade edilir. Burada genellikle cezanın hafifletilmesine gidilmez, olayın ceza siciline kaydolunması, gazetelerde ilan edilmesi ve tekrarında nazara alınması gibi durumlardan mükellef kurtulmuş olur.

bb- Uzlaşmanın Kapsamı

Uzlaşma her türlü vergiler hakkında uygulanır. Bundan başka, Alman Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesine göre, "İdare, vergileme ile ilgili her türlü belgeleri tahakkuk ve itiraz safhalarının herhangi birinde geri alarak iptal, tadil ve düzeltme yetkisine sahiptir". İşte, idare bu yetkisine dayanarak, Vergi Mahkemelerine intikal edip de karara bağlanmamış olaylarda dahi, mükelleflerle uzlaşmaya vararak uyuşmazlıkları ortadan kaldırabilir.

Vergi cezaları konusunda da uzlaşma yapılabilir. Vergi cezalarını affi konusunda Maliye Bakanına, kusur ve usulsüzlük cezalarında Maliye Dairelerine tanınan af yetkisi dışında "inkiyad" denilen bir tür uzlaşma usulü de vardır.

Uygulamada uzlaşma her türlü vergilere tatbik olunur. Ancak Alman Vergi Hukukunda yer alan uzlaşma kurumu, Türk Vergi Hukukunda yer alan uzlaşmadan farklıdır. Bizim VUK'nun öngördüğü manada uzlaşma, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları üzerinde yapılır.

Alman Vergi Hukukunda ise uzlaşma sayılabilecek haller genellikle matrahın teşekkülü ile ilgilidir.

cc- Uzlaşma Sayılabilecek Haller²⁸

aaa- İtiraz Safhasındaki Yazışmalar

Yukarıda vergi dairesinin ikmalen tarhiyatı yapmadan önce inceleme raporunu mükellefe tebliğ edeceğini ve raporda sözü geçen matrah farkı hakkındaki düşüncelerini soracağına değinilmişti.

Mükellefin gerek bu rapor üzerine, gerekse tarh olunan vergiye karşı yapacağı itirazda ileri süreceği görüş ve deliller, tarhiyatın kanuna uygun olup olmadığı hususunda vergi dairesinin kararını etkiler.

Bu işlemler sonucunda işlemlerin doğruluğuna mükellefin inandırılması halinde onun itirazını geri alması veya ibraz edilen deliller vergi dairesini ikna etmeye yeterli olmuşsa, tarhiyatın kaldırılmasına veya tadil edilmesi yoluna gidilir.

İşte bu şekilde uyuşmazlığın doğmadan çözümlenmesini sağlayan bu görüşme ve anlaşmaya uzlaşma gözüyle bakılabilir.

bbb- Götürü Vergileme

Götürü matrah saptanmasında, doğrudan doğruya bir uzlaşmadan bahsetme olanağı yoktur. Ancak, idare götürü olarak saptayacağı matrah hakkında mükellefle temas ederek, kendisinin iş durumu, kazancı, serveti ve diğer konularda bilgi alacaktır.

Mükellefin yapacağı teklif ve vereceği bilgiler, götürü matrahın saptanmasında önemli rol oynar. Hatta idareyi, belirli bir meblağın saptanması hususunda ikna etmesi de mümkündür. Bu şekilde tarafların aynı noktada birleşmelerinin sağlanmasına uzlaşma gözüyle bakılabilir.

²⁸ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 220.

ccc- Takdir Esası

Alman Vergi Hukukunda matrah takdir eden özel bir kuruluş yoktur. Matrah, incelemeyi yapan işletme murakıpları ve vergi dairesi tarafından yapılır. Matrahın takdir yoluyla tesbiti sırasında, mükellefle yapılan temas ve konuşmada kendisinin vereceği bilgiler yardımıyla tarafların belli bir meblağ üzerinde fikir birliğine varmaları mümkündür.

ddd- Matrahın İndirilmesi

Alman Vergi Usul Kanununun idareye verdiği bir başka yetki de, mükellef tarafından beyan edilen veya defter ve belgelere göre saptanmış bulunan matrahın indirilebileceğine ilişkin hükümdür. Bu hükme göre, vergi dairesi, mükellefin içinde bulunduğu koşulları ve genel durumu gözönünde tutarak matrahı, saptanmış olan veya beyan edilen meblağın altında yani daha düşük olarak saptanma ve kabul etme olanağına sahiptir.

Vergi dairesi, mevcut matraha ait verginin mükellefçe ödenmesi olanağı yoksa veya ödendiği takdirde faaliyetine devam edilemeyecekse;

- 1- Matrahtan belli bir miktar indirme,
- 2- Matrahtan global bir indirme yerine, matrahı meydana getiren gelir unsurlarından bir kısmını dikkate almamak suretiyle yeni matrah ittihaz etme yoluna gitmektedir.

eee- Verginin Ortadan Kaldırılması

Alman Vergi Hukukunda, Tahsil Vergi Dairesine verginin terkinin yetkisi tanınmıştır.

Tahakkuk etmiş bulunan verginin bir kısmının ödenmesi için tahsili cihetine gidilmeyip, mükellefin borcundan indirilmesi, hatta verginin tamamının ortadan kaldırılması olanağı vardır.

Diğerlerinde olduğu gibi, burada da böyle bir karara varmak için vergi dairesinin, mükellefle konuşup, meseleyi müzakere etmesi gerekir.

fff- Tarhiyatın Düzeltilmesi

Vergi dairesi, vergileme ile ilgili belgeleri (tahakkuk fişi, ihbarname, karar gibi) gerek tahakkuk, gerekse itiraz safhasında bulunsun, geri alıp iptal edebilir, değiştirebilir veya üzerinde düzeltmeler yapabilir. Uyuşmazlık, Maliye Mahkemesi'ne intikal etmiş olsa dahi, mahkemece karar verilinceye kadar bu işlemler yapılabilir.

Örneğin, kollektif veya komandit şirket ortakları hakkında normal tarhiyat yapıldıktan sonra, yapılan bir vergi incelemesi sonucunda ortaklara düşen kar paylarında bir değişiklik meydana geliyorsa önceki tarhiyata ait ihbarname kesinleşmiş olsa dahi değiştirilir.

Tarhiyatın düzeltilmesi, tarhiyattan sonra ortaya çıkan delillerin ve mükellefin ileri süreceği görüşlerin nazara alınmasına olanak tanıyan ve işlemin ıslahı suretiyle uyuşmazlıkların çözümlenmesini sağlayan pratik bir uygulama yoludur.

ggg- Ceza Uygulamalarında Uzlaşma

Almanya'da uzlaşma vergi cezaları hakkında da uygulanmaktadır. Vergi cezalarının miktarı ve nisbeti kanunlarla saptanmamıştır. Sadece kanunda, bazı cezaların en yüksek haddi gösterilmiştir. Bu nedenle vergi suçları dolayısıyla kesilecek cezaların miktarını tayin etme yetkisi doğrudan doğruya idareye aittir.

Cezanın vergi dairelerince saptanması, Alman Vergi Usul Kanunu madde 445'de yer alan inkiyad (teslimiyet) kurumunun işlemlerini ve dolayısıyla bir tür uzlaşma kurumunu ortaya çıkarmıştır.

Her türlü vergi cezalarında uygulanan inkiyad usulünde, düzenlenen cezanın türü ve miktarı hakkında mükellef ile idare arasında bir anlaşma yapılır ve keyfiyet bir tutanakla tevsik olunur.

İnkiyad usulü vergi ceza uygulamasını kısaltan, basitleştiren ve masrafları azaltan bir yol olduğu gibi, mükellefi de cezanın şiddetlendirilmesi tehlikesinden korur. Örneğin olaya uygulanan ceza, ceza siciline kaydedilmediği gibi gazetelerde ilan edilmez ve tekrarında dikkate alınmaz.

İnkiyad usulünde taraflar kararlaştırılan cezaya karşı kanuni yollara başvuramazlar ve düzenlenen tutanak ihbarname yerine geçer.

Bundan başka, mükelleflerin af talebi ile cezanın indirilmesini isteyebilme hakları vardır. Kanunda idare kademelerinin af ve terkin yetkisinin de sınırları belli edilmiş değildir. İdare ile mükellefin gerek ceza miktarının saptanması ve gerekse tarh edilmiş olan cezanın affı ve terkini konusunda yaptıkları görüşmeler sonucunda bir fikir beraberliğine varmaları, ceza uygulaması konusunda yapılmış bir uzlaşma mahiyetindedir.

3- Amerika Birleşik Devletleri Hukukunda Uzlaşma

ABD, vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde karışık sistemler uygulanmaktadır. Vergi idarelerinde, mükellef ile vergi memurları arasında her zaman vergi uyuşmazlığı çıkabilir. Bu uyuşmazlıklar, mükellef ve idarenin anlayış göstermeleri ölçüsünde vergi idaresi içinde çözümlenebilir.

a- Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü

ABD'de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenebilmesi, her aşamada mümkün olabilmektedir. İlk aşamadaki başvuru Çevre Konferansı Bölümü (Conferencestaff)'ne yapılır. Bu kurum, mükellefle görüşüp anlaşma olanağı yaratır. Kanunun ve olayların yanlış anlaşılmalarını önler, bu önleme sonucunda da bir çok vergi uyuşmazlığı bu safhada halledilir. Mükellef, verilen kararı yerinde bulmaz ve uyuşmazlık halledilmezse ikinci aşamadaki başvuru Temyiz Mercii (Appellate Division)'a gidebilir. Vergi uyuşmazlıklarını çözecek olan Temyiz mercileri son derece geniş yetkilerle donatılmıştır. İncelenen olaylar daha çok belli meblağları aşan vergi ihtilafları ve vergi kanunlarının güç yorumlanan konularıdır. Bu safhada itirazları değerlendiren memurun en büyük özelliği, uyuşmazlık konusu olan verginin belli bir yüzdesini kabul edip uzlaşabilmesidir. Ortaya çıkan verginin ödeme süresi, vadeleri konusunda anlaşma yapabilir. Mükelleflerin reddiyat yoluyla geri alacağı paralar da uzlaşma konusu yapıp bu hususda anlaş-

malar yapılabilir. Mahkemeye intikal etmiş olan uyuşmazlıkların duruşmasına başlanıncaya kadar İtiraz Mercii'ne başvurulabilir²⁹.

İdari itiraz yollarına başvurma süresi tebliğden itibaren 30 gün olup, mükellef yurt dışında ise 60 gündür.

b- Uzlaşma

Mükellefler tarhiyattan önce yani inceleme aşamasında uzlaşma isteminde bulunabilecekleri gibi, tarhiyat yapıldıktan sonra da dava sonuçlandırılıncaya kadar da uzlaşma isteminde bulunabilirler.

Uzlaşmaya varma yetkisi Hazine adına Gelirler Genel Müdürlüğü'ne aittir. Daha önceleri zorlaştırılan ve istenilmeyen uzlaşma müessesesi, 1992'de İç Gelir İdaresi (IRS)'in politikasının değişmesiyle, azami kamu yararının sağlanması için çekici ve teşvik edilir hale getirilmiştir. Uzlaşma, IRS'in geleneksel tahsilat sürecinin yerini alan, federal vergi borcunun karşılıklı olarak tatmin edici bir şekilde ortadan kaldırılmasını hedefleyen yazılı bir anlaşmadır. Uzlaşmanın amacı, muhtemel tahsil edilebilir tutarın mümkün olan en kısa zamanda ve devlete en az maliyetle tahsil edilmesidir³⁰.

aa- Uzlaşma İçin Gerekli Şartlar

ABD'de uzlaşmaya yalnızca şu iki şartın tek tek ya da birlikte varolması halinde izin verilmektedir:

1. Borçta şüphe: Uzlaşmaya konu vergi alacağının şüpheli olmasıdır. Mükellef borcun haksız ve yasal olmadığını iddia etmektedir. Bu durum mükellefin uzlaşmaya konu beyannamelerinin ve cezaya ilişkin belgelerinin yeniden incelenmesini gerekli kılar.

2. Tahsilatta şüphe: Bu durum borçta herhangi bir şüphenin olmaması, fakat mükellefin ödeme gücünün tüm borcu ödemeye yetmemesidir. Mükellef borcun haklı ve yasal olduğunu kabul etmekle beraber, borcun tamamını ödemekten aciz olduğunu iddia etmektedir.

²⁹ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 212.

³⁰ H. AKSOY, "Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 1996, s. 39.

bb- Uzlaşmaya Konu Vergi Alacağı

Vergi ile ilgili her türlü cezai ve idari uyuşmazlıklarda, söz konusu uyuşmazlık dava açma ya da savunma amacıyla Adalet Bakanlığı'nın yetki alanına girmeden önce uzlaşmaya konu olabilir. Kanun, uzlaşmaya yetkili olan IRS'e uzlaşılan miktara ilişkin gerekli kayıtları kaydetme ve bu kayıtları kamunun bilgi ve başvurusuna açık tutma yükümlülüğü getirmiştir.

Vergi yanında vergiye ilişkin her türlü parasal ceza ve faizler de uzlaşma konusudur. Uzlaşma kapsamına girmeyen vergisel cezalar da bulunmaktadır. Bunlar, uyuşturucu ve kaçakçılıkla ilgili vergisel suçlardır. Kasıtlı olarak yapılan vergi kaçakçılığında da uzlaşma söz konusu değildir.

cc- Uzlaşma Süreci

Uzlaşma süreci, vergi borcunun ilgili IRS personeli ile açık ve dürüst olarak tartışılması ve Tahsilat Bilgi Tablosu, ilgili formların doldurulmasıyla başlar. Uzlaşma teklifi mükellefçe her zaman yapılabileceği gibi, vergi denetimi ve yargılama sırasında da yapılabilir.

Bu formlardan IRS ve mükellef uzlaşmaya ilişkin iki önemli hususu değerlendirir. Bu hususlardan ilki vergi borcuna karşılık mükellefin toplam malvarlığının gerçek değerinin tesbit edilmesi, ikincisi ise vergi borcuna karşılık gerekli zorunlu ve yasal indirimler yapıldıktan sonra mükellefin aylık ödeme gücünün altmış aylık bir süre (azami taksit süresi) için hesaplanmasıdır.

IRS genellikle uzlaşma talebi üzerine mükellefe ve borcuna ilişkin ayrıntılı bir mali ve ekonomik analiz yapar. Bu analiz mükellefin geçmiş ve cari yıllar vergi beyanları ve mali tabloları ile yukarıda belirtilen formlar esas alınarak cari ve beklenen gelirlerinin belirlenmesine yöneliktir.

IRS genel kural olarak gelecekte oluşacak her türlü gelirin belirli bir miktarının vergi borcuna yatırılmasını da anlaşma konusu yapmaktadır. Diğer bir deyişle mükellefin cari ödeme gücüne dayanarak teklif edilen ödeme miktarına ilaveten gelecekte oluşması muhtemel her türlü gelirin net bir kısmı da vergi borcuna gitmelidir.

Uzlaşma isteminde bulunulması IRS'in tahsilat faaliyetlerini durdurmamaktadır. Mükellefin dilekçesinde belirtilmeyen dönemler uzlaşma konusu olamaz.

dd- Uzlaşma İsteminin Reddi

Yapılan incelemeler sırasında aşağıdaki hallerden birinin varlığı, uzlaşma isteminin reddini gerektirir³¹:

- Borçlu mükellefin borcu ödeyebilecek tutarda malvarlığının olduğunun tesbit edilmesi,
- Borca ve borçlunun varlık ve gelir durumuna oranla çok düşük teklifler sunması,
- Uzlaşma istemii dışında kalan dönemlere ait beyan ve ödeme mükellefiyetlerinde eksiklik bulunması,
- Mükellefin daha önce belirtilen mali tabloları, formları ve IRS görevlisinin istediği diğer bilgileri vermeyi reddetmesi,
- Mükellefin mali durumunda herhangi bir değişiklik olmaksızın daha önce reddedilen bir teklifin aynen ya da önemsiz değişikliklerle yeniden yapılması,
- Ceza durumunda mükellefin cezanın haksız olduğuna ilişkin geçerli ve yeni belgeler getirememesi.
- Devletin kabul etmemesi ya da ilgi alanı dışında bırakılması gerektiği şeklinde kamu inancı taşıyan bir uzlaşma teklifi.

Bu konuya ilişkin belli başlı red sebepleri şunlardır:

- Uzlaşma isteminin kabulünün mükellefin iyi olmayan ticari itibarı sebebiyle IRS'in gelecek tahsilat ve vergileme çabalarını engelleme tehlikesi taşıması,
- Mükellefin vergi ile ilgili bir suç nedeniyle tutuklanmış olması,
- Gelirin kanun dışı bir faaliyetten kaynaklanması ve bu kanun dışı faaliyetin devam etmesi.

Uzlaşma isteminin reddedilmesi herhangi bir yargısal denetime tabi değildir. Reddedilen bir uzlaşma istemi IRS'in normal idari işleyişi içerisinde işleme tabi tutulur.

³¹ AKSOY, a.g.m., s. 42.

ee- Uzlaşmanın Sonuçları

Mükellefin uzlaşma teklifinin kabul edildiğinin idarece yazılı olarak bildirilmesinden sonra, uzlaşma belgesi vergi idaresini ve mükellefi bağlayıcıdır. kural olarak IRS daha sonra ilgili döneme ilişkin inceleme ve araştırma yapamaz. Bu genel kuralın istisnaları şunlardır³²:

- Mükellef tarafından sahtekarlık yapılması ya da malvarlıklarının gizlenmesi,
- Karşılıklı olarak sözleşmenin ana unsurlarını etkileyecek, sözleşmeyi geçersiz kılacak ya da yeniden yapılmasını gerektirecek maddi hata yapılması,
- Uzlaşma konusu vergi borcunun yasal olarak vergi borcu olmadığına ortaya çıkması, yani vergilendirmede hata durumu.

Uzlaşma isteminin yapılması tarih, tahakkuk ve tahsilat zamanasını durdurur. Uzlaşma teklifinin kabulü, reddi ya da mükellef tarafından geri alınması bu durumu değiştirmez. Uzlaşma sonucunda mükellef, hiçbir şekilde ödediği parayı geri isteyemez veya iadesi için dava açamaz.

ABD'deki bu uygulamalar sonucunda uyuşmazlıkların %95'inden fazlası uzlaşma yolu ile halledilmektedir.

4- İngiltere Hukukunda Uzlaşma

İngiltere'de mali yargının vergi uygulamasındaki yeri Kara Avrupası kadar geniş kapsamlı değildir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde ayrı bir yargı organı kurulmamıştır. İngiltere'de vergi uyuşmazlıkları idari yargı organlarında değil, adli yargı organlarında çözümlenmektedir. Ancak İngiliz sisteminde, herşeyden önce vergi uyuşmazlıklarının daha başlangıcında engel olunmak istenmiştir. Uyuşmazlığın doğmasının önlenemediği durumlarda, önce adli mercie bağlı olmayan General Commissioner'lerde veya Maliye Bakanlığı'nın memurları arasına dahil olan Additional Commissioner'ler tarafından giderilir. Bununla birlikte İngiliz vergiciliğinde asıl olan uzlaşma yoludur.

İngiliz Mali Yargı sistemindeki temel anlayış, uyuşmazlıkların yargı organlarına götürülmeden, maliyenin kendi bünyesinde çözümlenmesidir. Maliye Teşkilatında

³² AKSOY, a.g.m., s. 43.

verginin en kısa sürede tam olarak alınması ve yanlışlıkların yerinde görülerek düzeltilmesi esas alınmak suretiyle bir uyuşmazlığın ortaya çıkması halinde uzlaşma yolu asıl kabul edilmiştir. Uyuşmazlıkların yargı mercilerine intikali en son ve çaresiz olan hallerde söz konusudur³³.

Uzlaşma görüşmelerinde idare büyük yetkilere sahiptir. Maliye Bakanlığı'nın kesinleşmiş bir cezayı kısmen veya tamamen kaldırmaya veya affetmeye yetkisi olduğu gibi, "hile ile mualllel" hal ve durumlarda, İç Gelirler Bakanlığı (BOARD) durumu olduğu gibi ikrar ve izah eden kimseyi cezadan korumaya matuf harekette bulunabilir. Yani cezai takibattan vazgeçebilir³⁴.

BOARD, ayrıca mahkeme sonrası kesinleşen cezanın miktarını daha ileri derecede azaltabileceği gibi, tamamiyle ortadan kaldırabilir. Aynı yetki, vadesi tarihinde ödenmeyen vergi üzerinden hesaplanan faiz miktarı ve bunların tahsil işlemlerinin hızlandırılmasıyla ilgili olarak da mevcuttur. Yani BOARD mükellef tarafından ziyaa uğratılan vergi aslına bağlı olarak hesaplanacak faiz miktarında da mahkemeden önce veya sonra azaltıma gidebilir, faizin tahsil işlemlerini hızlandırabilir veya normal prosedürünü tekrar uygulayabilir. Öte yandan BOARD, vergi aslı, faiz ve cezaların tesbit ve hesabında normal prosedürü izlemeksizin, bu konuda mükelleflerin olabilecek muhtemel tekliflerini de gözönüne alabilir. Daha çok eksik kazanç beyanı durumlarında, mükellefin konuya ilişkin ifadeleri gerçek kazancın tesbitine yardımcı olacaktır; ek olarak ancak mükellefle diyalog kurularak ve bir anlamda onu ikna ederek ceza ödenmesini sağlamak, ceza uygulamasına saygınlık kazandıracak ve mükellefin cezadan kaçınmasını temin edecektir³⁵.

İngiltere'de mükelleflere ait defter ve belgelerin serbest hesap uzmanları tarafından düzenlenerek bunlara göre beyannamelerin verilmesi, uygulamada esas amacın vergi almak olup, cezayı öngörmemiş olması uyuşmazlıkların önlenmesinde büyük rol oynamaktadır.

Uzlaşma kurumunun uygulanmasını ve uyuşmazlığın doğmasını hazırlayan aşamalar şunlardır³⁶:

³³ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 210.

³⁴ M. BAYSAL, *İngiltere'de Mali Kaza*, Ankara, 1956, s. 14.

³⁵ Ö.GÖZÜKARA, "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 1992, s. 27.

³⁶ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 210.

1- İngiltere'de her yıl nisan ayında, vergi dairesi tarafından mükelleflerden 21 gün içinde beyannamelerini doğru olarak doldurup, geri göndermeleri bir yazı ile istenir.

Beyannameler vergi dairesinde bulunan Inspector Of Taxes'ler tarafından kasım ayına kadar incelemeye tabi tutulur. Bu incelemeler sırasında ortaya çıkarılan eksiklikler ve hatalar mükellef, yeminli mali müşavir ve muhasibi ile Inspector Of Taxes arasında yapılan görüşmeler sonucunda bir karara bağlanır. Bu safhada mükellefin kasıt ve "hile ile muaf" olmayan eksiklik ve hataları gösterilmek suretiyle gerçek vergi miktarının saptanmasına çalışılır. Çünkü henüz beyan edilen gelir üzerinden tarhiyat yapılmamıştır ve mükellefin beyannamesini yeniden düzenlemek veya ek beyanla düzenleme olanağı vardır. Böylece uyuşmazlığın doğmasına bu safhada engel olunmak istenmiştir.

Uyuşmazlığın doğması önlenemezse, vergi ihtilafları önce o mahallin General Commissioner'ine gönderilir. Bunlar tarafından verilen kararlar fiili meselelere ilişkinse kesindir; hukuki meselelere dair verilen kararlar, adli yargı organlarınca kendi yargılama usullerine göre incelenir. Adalet Mahkemesinde son merci ise Lordlar Kamarası'nda vergi işlerinde uzmanlığı bulunan şahıslardan kurulan bir komisyondur. (Yüksek Mahkeme) Bununla birlikte mükellefler genellikle uyuşmazlıkların uzlaşma yolu ile çözümlenmesini istemektedirler.

2- General Commissioner'in imzası ile tamamlanmış tarhiyata ilişkin vergi mükellefe tebliğ edilir.

Tebliğ edilen vergiye tarafının 21 gün içinde itiraz hakları vardır. Fakat bu aşamada dahi uzlaşma yapılması mümkündür.

Mükellefin General Commissioner'e verdiği itiraz dilekçesi incelenip sonuçlanmadan inceleme elemanı veya diğer yetkili bir memurla yükümlü arasında yazılı veya sözlü bir anlaşma yapılır ve bu konu bir tutanakla belirlenirse, vergi uyuşmazlığı yargı organlarına gitmeden dairede halledilmiş sayılır. Tutanakla tesbit edilen bu karara, itirazın General Commissioner tarafından incelenmesi suretiyle verilmiş bir karar gibi itibar olunacağı Gelir Vergisi Kanununun 510/1. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Ancak mükellef bu hüküm uyarınca anlaşmaya vardıktan sonra pişman olur veya yanlış olduğunu anlarsa, yazılı olarak inceleme elemanı veya diğer yetkili memura durumu bildirip, yargı yoluna tekrar gidebilmektedir.

Bununla beraber, İngiltere'de Maliye Teşkilatınca benimsenen "erken elde edilen vergi, daha fazla fakat geç elde edilecek olandan iyidir"³⁷ ve "uyuşmazlık yok, hal yolu vardır" prensipleri ile yürütülmekte olan uygulamada pek az uyuşmazlık yargı organlarına ulaşmaktadır.

İngiltere'de uzlaşma, vergi dairelerinin dahili ve günlük işleri olarak kabul edilmektedir. Meydana gelebilecek uyuşmazlıklar yargı organlarına ulaşmadan ve hatta ulaşsa dahi yine uzlaşma yolları ile çözümlenebilmektedir.

5- Ortak Temel Prensipler

Çeşitli yabancı ülkelerin vergi uygulamasında uzlaşma kurumunu inceledikten sonra, bu ülkelerin vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi konusunda birleştikleri temel prensipleri şöyle özetlemek mümkündür:

- 1- Vergi denetiminde işbirliği,
 - 2- Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde esas olarak uzlaşma,
 - 3- Vergi yargı organlarının bağımsızlığı
- prensipleridir.

İleri batı ülkelerinde idare ile mükellef arasında doğacak uyuşmazlıklar genellikle uzlaşma yolu ile çözümlenmektedir. Uzlaşma, ağır vergi suçlarına ilişkin işlemlerde dahi kullanılmak suretiyle yargı organlarına daha az sayıda uyuşmazlıklar intikal etmektedir.

³⁷ Y.ALİEFENDİOĞLU, "İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış", *Danıştay Dergisi*, Y: 2, S. 6-7, s. 47.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE UZLAŞMA KURUMLARI

I- GENEL BİLGİLER

213 sayılı VUK.na 1963 yılında 205 sayılı kanun ile eklenen Ek madde 1 ve Ek madde 10 ile uzlaşma kurumu Türk Vergi Sistemi'ne yerleşmiştir. Daha sonra bu yasaya eklenen Ek madde 11 ve Ek madde 12 ile tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu da getirilerek sistem tamamlanmıştır.

Vergi Hukukunun en önemli sorunlarından biri, yürürlükteki yasaların değişik yorum ve anlamlara meydan vermeyecek şekilde açık olması ve verginin konusu ve tekniği ile vergiyi doğuran olayı bütünü ile tam olarak bilinmesidir. Yasaların kolay anlaşılır olmaması ve değişik anlam ve yorumlara açık olması durumunda, vergi uygulaması sırasında uyuşmazlık ortaya çıkacaktır.

II - UZLAŞMA TÜRLERİ

Uzlaşma, hem vergi incelemesi sırasında, hem de verginini tarh ve tebliğinden sonra mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan bir işlem olmaktadır. Birbirinden farklı olan bu iki uzlaşma yolundan inceleme aşamasında yapılan "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", verginin tarh ve tebliğinden sonra yapılan uzlaşmaya da "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" denilir. Tarihsel açıdan tarhiyat sonrası uzlaşma daha önce uygulamaya konduğundan çalışmamızda tarhiyat sonrası uzlaşma daha önce ele alınacaktır.

A- TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarhedildikten ve ceza kesildikten sonra yapılan uzlaşmadır. Vergi daireleri, kendilerine gelen bilgilere göre vergi ihbarnamesi, ceza ihbarnamesi düzenleyerek ya da ilan eden mükellefe tebliğ ederler. Tarhiyat sonrası

uzlaşma bu safhadan sonra işlemeye başlar. Tarhiyat sonrası uzlaşmayı, tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayıran özellik budur.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise olay henüz vergi dairesine intikal etmemiştir, inceleme elemanı ile mükellef arasındadır. Bu safhada "Tarhiyat öncesi uzlaşma" ile ilgili hükümler işletilir.

1- Uzlaşmanın Konusu

a- Verginin Türü Bakımından

V.U.K.'nın kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceğinin tesbit yetkisi Ek 2. madde hükmüne gereğince, Maliye Bakanlığı'na aittir. Bugüne kadar "Gelir, Kurumlar, Gider, Veraset ve İntikal vergisi ile bu vergilerle beraber salınan usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık cezaları, emlak alım vergisi, damga vergisi ve dış seyahat harcamaları vergisi ve cezalarının uzlaşma konusu yapılabileceği hususu Maliye Bakanlığı tarafından tayin ve tesbit olunmuştur³⁸.

Diğer yandan, İl Özel İdareleri ile Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için de uzlaşma yoluna gidilebileceği ancak bunun için İçişleri Bakanlığı tarafından bunların da belirlenmesi gerektiği Ek 2. maddede belirtilmiştir.

Uzlaşma konusu yapılacak vergi ve cezaların nelerden ibaret olduğu hususu ile bunlarda hangi miktarlara kadar uzlaşılacağı hususu yine Maliye Bakanlığınca tesbit edilmektedir. Yerel idarelere ait vergi, resim ve harçlarda ise İçişleri Bakanlığı bu tesbiti yapmaya yetkilidir.

b-Tarhiyatın Türü Bakımından

Beyana dayalı tarhiyat dışında, hangi şekilde olursa olsun, ek olarak salınan vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşma yapılabilmektedir. V.U.K.'nın uzlaşma ile ilgili Ek 1. maddesinde uzlaşma konusunun tayininde, ikmalen ve re'sen tarhedilen vergiler ve bunlara ilişkin cezalar deyimi kullanılmış olmakla beraber, V.U.K.'nın mükerrer 30. mad-

³⁸ F.KARAGÖZOĞLU-F.KAZANCI, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ankara, 1972, s. 337.

desi, 30. maddesinin 4. fıkrası ve düzeltme hükümlerine göre salınan vergiler ve bunların cezaları bakımından da uzlaşma yoluna gidilmektedir.

Aslında, mükerrer 30. madde uyarınca, kazanç ve ücretleri götürü olarak tesbit edilenler adına salının vergilerin uzlaşma konusu yapılması bir anlamda söz konusu olmaması gerekir. Çünkü, bu hallerde vergi salınmasına esas alınan matrah, vergi idaresi tarafından mükellef itibarıyla değil, fakat takdir komisyonları tarafından mükellef grupları itibarıyla genel olarak tesbit edilmekte, gerektiğinde Danıştay'dan da geçerek kesinleşmektedir. Bu şekilde kesinlik kazanmış olan, bir matrah üzerinden salınan verginin, vergi idaresince anlama konusu yapılması, uzlaşma kurumunun espri ve mantığına uymamaktadır. Bununla beraber, vergi idaresi götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin, bazı hallerde intibak ettirildikleri sınıf ve derecelere ve her hal ve takdirde salınan verginin cezasına itiraz etme imkanlarının bulunduğunu gözönünde tutarak, uzlaşmayı götürü usule tabi olanlar bakımından da kabul etmiştir³⁹.

Öte yandan, veraset ve intikal vergisinde, mükelleflerin beyan ettiği servet unsurlarının, vergi idaresince değerlemeye tabi tutulması sonunda doğan ilave vergi ve cezalar da uzlaşma kapsamına girer. Değerleme ölçülerindeki farklılık veya farkın kanunen belli eilen haddi aşmaması nedeniyle, ceza (kusur cezası) uygulandığı hallerde, uzlaşma vergi aslına inhisar eder.

c- Tarhiyatın İçeriği Bakımından

V.U.K.'nın 205 Sayılı Kanunla eklenen Ek 1. maddesine göre; re'sen ve ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idare, belirli hükümler çerçevesinde mükelleflerle veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir.

Buna göre, ancak ikmalen ve re'sen tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezalar için uzlaşma yoluna başvurulabilir. Hangi konularda uzlaşılacağı ise madde metninde tahdidi olarak sayılmış olup, bunların dışındaki hususlarda uzlaşmaya gitmek mümkün değildir.

³⁹ Y. ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Gül Matbaası, İstanbul 1982, s. 683.

aa- Tarhiyatta VUK.nun 116, 117 ve 118. maddelerinde (Vergi hatası, hesap hataları, vergilendirme hataları) yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması

Bir vergi tarh, tebliğ ve tahakkuk safhalarından geçerek ödenmesi gereken safhaya gelir. İşte bu safhalardan herhangi birinde gerek mükellefler, gerekse idare tarafından çeşitli hatalar yapılabilir ve bunun sonucunda bazen idare, bazen de mükellefler zarar görür.

Hatalar, vergilerin aslında yapılabileceği gibi, cezalarda da yapılabilir. V.U.K. m. 116'da vergi hatası, "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki çeşittir. Kanunda belirtilen özellikleri itibarıyla hesap hataları; vergi dairesi ve mükellef tarafından yapılabildiği halde, vergilendirme hataları işlemin özü gereği daha çok vergi dairesi tarafından yapılabilir.

VUK.m.117'de düzenlenen hesap hataları şunlardır:

a) Matrah Hataları:

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Görüldüğü gibi matrah hataları, vergilendirme ile ilgili belgeler üzerinde yapılan rakam hataları, genel anlamıyla matematiksel hatalar olmaktadır.

b) Vergi Miktarında Hatalar:

Vergi nisbet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, vergiyle ilgili belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

c) Verginin Mükerrer Olması:

Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları ise VUK.m.118'de düzenlenmiştir. Bu hatalar:

a) Mükellefin Şahsında Hata:

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

b) Mükellefiyette Hata:

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

c) Konuda Hata:

Açık olarak vergi kapsamına girmeyen veya vergiden istisna edilen gelir, ser-vet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

d) Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata:

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergilemede yukarıda sayılanlar dışındaki maddi hataların varlığı halinde de idarenin uzlaşma yetkisi vardır. Ancak, eğer yapılan hata sonucunda, mükellef veya ceza sorumlusundan alınması gerekenden daha fazla vergi ve ceza alınmışsa, bu halde mükellefin yapacağı iş, düzeltme talebinde bulunmaktan ibarettir. Çünkü V.U.K., hesap ve vergilendirme hatalarından biriyle sakat bir tarhiyatın düzeltme hükümlerine göre sakatlığının ortadan kaldırılmasına imkan tanımıştır. İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilebileceği gibi, mükellefin yazılı isteği üzerine de düzeltme yapılabilir.

Eğer mükellefin herhangi bir hatası sonucu vergi ziyana sebep olunmuş ve idarece buna cezalı veya cezasız tarhiyat yapılmışsa; mükellef düzeltme yolu yanında idarede uzlaşma isteminde de bulunabilir. Yine mükellef, kendi hatası sonucu, ödeyeceği gerçek vergiden daha fazla tahakkuk ve ödeme yapılmasına sebep olmuştur. Yani hata sonucu matrah fazla tesbit ve beyan olunmuş, dolayısıyla fazla vergi ödenmiştir. Burada mükellefin aleyhinde ve hata sonucu bir durum ortaya çıkmıştır. Mükellef, düzeltme hükümlerine göre, hatanın düzeltilmesini ve fazla tahakkuk eden verginin bir kısmının iade edilmesini isteyecektir⁴⁰. Şayet, mükellef hatası sonucunda vergi ziyana sebebiyet vermişse, bu durumda hazine aleyhine bir durum vardır. Bu durumda ikmalen ya da re'sen

⁴⁰ Y. KOCAHANOĞLU, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, İstanbul 1983, s. 499.

vergi veya cezalı tarhiyatta bulunmuşsa, mükellef bu tarhiyatla ilgili olarak uzlaşma isteminde bulunabilecektir.

bb- Tarhiyatta, V.U.K.nun yanılma başlığını taşıyan 369. maddesinde yazılı olduğu üzere yanılma halinin varlığı mükellef veya mükellef vekili tarafından iddia edilmesi

V.U.K.m.369'da "Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez" denilmekte ve bu haller şu şekilde açıklanmaktadır:

- a) Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahatta bulunmuş olmaları,
- b) Bir hükmün uygulanma tarzı konusunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.

Mükellefler vergi durumları ve uygulaması bakımından tereddüde düştükleri konular hakkında V.U.K. m. 413 gereğince Maliye Bakanlığı'ndan veya bakanlığın yetkili kıldığı makamlardan açıklama isteyebilirler. Maddede sözü geçen yetkili makam Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü ve yetkili kılınan makam ise illerde Defterdarlıklardır.

Mükellefin yukarıda belirtilen makamlardan aldıkları izahatta bir yanlışlık yapılmış ve mükellefler de buna göre yasaya aykırı bir fiil işlemiş olurlarsa, adlarına ceza kesilemez. Diğer taraftan, yasal bir hükmün uygulanması tarzı hususunda yetkili makamların çıkardıkları tebliğlerde veya yargı organlarının yerleşmiş içtihatlarında görüş ve kanaatlarında değişme olmuşsa, değişmeden haberdar oldukları zamana kadar geçen sürede, ilk tebliğ veya yargı içtihadı gereğince yaptıkları hareketten dolayı da adlarına ceza kesilemez.

Yanılma halinin varlığı mükellef veya ceza sorumlusunca iddia edildiği takdirde; idare, uzlaşma isteminde bulunulmuşsa yalnız cezayı kaldırma yoluna gitmeyecek, asıl vergi miktarı üzerinde de uzlaşmaya gidebilecektir⁴¹.

⁴¹ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 232.

cc- Vergi ziyanına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması

Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesidir.

Usulsüzlük ise, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.

Burada üzerinde önemle durulması gereken bir konu da, "kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememe" ifadesinin nasıl anlaşılması gerektiğidir. Dikkat edilirse, maddedeki "nüfuz edememe" tabiri, uzlaşma isteyen mükellefin tamamen subjektif bir durumunu yansıtmaktadır. Kanun hükmüne gereği kadar nüfuz edememe iddiası şüphesiz kişinin bilgi seviyesi, sosyal ve ekonomik durumu ile yakından ilgilidir. Kanun, uzlaşma istemi için, nüfuz edememekten doğmuş vergi ziyanının varlığını kabul ettiğine göre, ilgili komisyonun önce bu subjektif ve soyut iddianın varlığını kabul etmesi gerekecektir. Komisyonun ayrıca böyle bir iddianın varlığını pazarlığa geçmeden önce tesbit etmiş olması gereklidir⁴².

Sonuç olarak, mükelleflerin kanunlara gereği kadar nüfuz edemediklerini ileri sürmeleri, uzlaşma için yeterli bir koşul değildir. Uzlaşma komisyonunun o olayda mükellefin hakikaten kanunlara gereği kadar nüfuz edemediği hususunda kanaate varması gerekir. Ancak bu takdirde uzlaşma yoluna gidilebilir.

Örneğin; ana ve babası tarafından terkedilmiş, torunu beyannamesine ithal etmek suretiyle çocuklu evliler gibi indirimden faydalanan bir mükellef adına vergi dairesi tarafından kusur cezalı ikmalen tarhiyat yapılmıştır. G.V.K.nun 31. maddesinin son fıkrasında "Ana ve babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturan ve gelir vergisine tabi geliri bulunmayanlar bu maddenin uygulanmasında öz çocuklar gibi hesaba katılacağı" belirtilmiştir. Olayda mükellefle birlikte oturan torun ana ve babasını kaybetmemiş, sadece terkedilmiştir. Yasanın kaybetmekten kasdı ölüm ve gaiplik halleridir. Terkedilme, bunların dışındadır. Fakat gerek ana ve babayı kaybetme, gerekse terkedilmede müşterek

⁴² KOCAHANOĞLU, a.g.e., s. 500.

olan taraf, çocukların ana ve babadan ayrı kalmalarıdır. Olayda, mükellefin kanun hükmüne gereği kadar nüfuz edemediğini iddia etmesi normal olduğundan, Uzlaşma Komisyonunca mükellefin uzlaşma istemi kabul edilerek, kendisi ile uzlaşma yoluna gidilmesi yasaya uygundur.

dd- Müphem, yoruma müsait bulunan konularda mükelleflerin veya cezaya muhatap olanların yanlış bulunmaları

Buradaki yanlış hali, V.U.K.m.369. maddesindeki yanlış halinden farklıdır. 369. maddede yanlış hali değil, yanlış olma hali söz konusudur.. Çünkü mükellef veya ceza muhatabı ya yetkili makamların yanlış bilgi vermeleri veya kanunların uygulama şekli konularında yetkili makamların veya yargı organlarının görüşlerini değiştirmiş bulunmalarından dolayı yanlış olmaktadır. Yapılan kanuna aykırı harekette veya tarhiyatta doğrudan doğruya mükellefin bir kusuru yoktur. İdarenin veya yargı organlarının tutumları mükellefi yanlışmıştır.

Uzlaşma sebebi olarak ileri sürülebilecek V.U.K Ek madde 1/4 hükmünde ise, müphem, değişik yorumlara elverişli konularda mükellefin veya ceza muhatabının bizzat kendi kendilerine yanlış olmaları sözkonusudur. Mükelleflerin, yanlış olduklarını iddia ettikleri konunun yoruma elverişli olup olmadığı konusunda idarenin takdir yetkisi vardır⁴³.

ee- Tarhiyatı veya cezayı kesmeyi gerektiren sebeplerin, Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından benzer olaylarda başka yönden değerlendirilmiş olması

Vergi dairesi ile yargı organlarında bazen aynı konularda değişik görüşler hakim olabilmektedir. Bu gibi durumlarda tarhiyatın da, mükellef iddialarının da dava sırasına ne olacağı belirsizdir. Her ne kadar idari yargı, mali idarenin üstünde ve yargı denetimi sağlamakta ise de, mükellef veya vergi sorumlusu mali idare ile idari yargı görüşleri arasındaki uygunsuzluk nedeniyle vergi ve cezaya muhatap olduğu takdirde uzlaşma isteminde bulunabilecektir.

⁴³ ÖZOYMAK, a.g.e., s. 130.

Özellikle son yıllarda vergi uyuşmazlıklarının artması nedeniyle, vergi idaresi ve mahkemeler birbirlerine tamamen zıt tavır ve davranışlar içine girmektedirler. Çünkü her kesim (vergi inceleme elemanları, idare, mahkemeler) kendilerine ayrı bir dayanak bulup buna göre savunma yaparak, yorumlarını oluşturmakta ve rapor, işlem ve kararlarını tamamlamaktadırlar. Bu çelişkili olaylar karşısında mükelleflerin tavrını belirlemeleri son derece zordur. Uygulamada birlik ve kanunlara uygunluğun sağlanmasının en uygun yolu vergi uyuşmazlıklarını en aza indirecek bir yapının oluşmasıdır. Doktrinde son zamanlarda tartışılan bu önemli soruna eğilen yazarlar, vergi inceleme elemanlarının ihtilafı ve tam kesinlik kazanmamış bir konu üzerinde yorum yaparak mükellef aleyhinde rapor düzenlememelerini ve böylece mükelleflere güçlük çıkarmamalarını önermektedirler⁴⁴.

ff- G.V.K.da yer alan ortalama kar haddi ve gider esası hükümlerine göre vergi tarh olunmuşsa (485 Sayılı Kanunun 11. maddesiyle eklenen bend)

Günümüz itibarıyla gider esası hükümlerine göre vergi tarh edilmesi yolu ortadan kalktığından dolayı bu konuda uzlaşmaya gidilemeyecektir⁴⁵.

Görüldüğü gibi, sayılan bütün bu konular, kasıt unsuru taşımayan hallerdir. Hatta defterde yapılan hatalar, değerlendirme hataları, randıman farkına dayanan tarhiyatlar bile uzlaşma konusu dışında tutulmaktadır. Oysa uygulamada kasıt unsuru taşımayan her türlü tarhiyat uzlaşma konusu yapıldığı gibi, kasıt unsuru taşıyan vergi tarhiyatı ve ceza uygulamaları da (kasta dayalı kaçakçılık ve ağır kusur cezaları ile kaçakçılığa yardım, iştirak ve teşvik nedeniyle kesilen cezalar) uzlaşma konuları içinde değerlendirilmektedir⁴⁶. Ancak yapılan son değişiklikle kaçakçılık cezalı tarhiyatlar uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Usulsüzlük cezaları ise sadece vergi aslına bağlı olarak kesilen usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılabilmektedir. (147 sayılı V.U.K. Gn. Tb) Müstakilen kesilen usulsüzlük cezaları (özel usulsüzlük cezaları ile V.U.K m.336'ya göre birleştirilmeyen usulsüzlük cezaları) ise tarhiyat sonrası uzlaşma dışında tutulmuştur.

⁴⁴ M. SAYIN, "Vergi İdaresinin ve Mahkemelerin Vergi Kanunlarını Farklı Yorumlamaları Problemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 99, Aralık 1996, s. 44.

⁴⁵ ÖZBALCI, a.g.e., s. 860.

⁴⁶ N. KİTİŞ, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 97, Eylül 1989, s. 16.

Ancak vergiye ilişkin ceza tarhiyatında olduğu gibi, bunların tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu yapılabilmesi için, ceza ihbarnamesinin vergi dairesince düzenlenmiş ve mükellefe tebliğ edilmiş olması lazımdır. Vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler sırasında tesbit edilen usulsüzlük cezalarında ise, öncelikle tarhiyat öncesi uzlaşma devreye girmektedir.

Vergi idaresinin, vergi ziyana sebebiyet verilmesinde, kasıt unsurunun açıkça tesbit edilmemiş olduğu hallerde uzlaşmayı kabul edeceğini belirtmiştik. Ancak aşağıdaki hallerde, salınan ek vergi ve cezalar konusunda uzlaşma yapılamaz⁴⁷:

1. Vergi ziyayı 344. maddenin ilk altı bendinde yer alan bir fiilden doğmuşsa,
2. Vergi ziyana sebebiyet veren fiilde, mükellef kastının varlığı tesbit edilmişse,
3. Kaçakçılığa iştirak, teşvik, yardım dolayısıyla ceza kesilmişse.

d-Salınan Vergi ve Kesilen Cezanın Miktarı Bakımından

aa- Mahalli Uzlaşma Komisyonları

V.U.K.'nın uzlaşma ile ilgili Ek 3. maddesinde, Mahalli Uzlaşma Komisyonlarınca uzlaşılabilir vergi ve cezaların azami tutarının, Maliye Bakanlığı tarafından tesbit edileceği hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı, bu yetkiye dayanarak, komisyonların uzlaşabilecekleri vergi ve cezanın azami sınırlarını tesbit etmiştir.

bb- Merkezi Uzlaşma Komisyonları

Ek 3. maddeye, 2365 Sayılı Kanunla eklenen hükümle, Mahalli Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırını aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere, Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulması öngörülmüştür.

⁴⁷ ÖZBALCI, a.g.e., s. 684.

2- Uzlaşmanın Kapsamı

a- 1.1.1995 Tarihinden Önce

Ek 2. madde ile V.U.K.nun 1. maddesinin kapsamına dahil olup, re'sen veya ikmalen tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangileri için uzlaşma yoluna gidilebileceği konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki tanınmıştır⁴⁸.

Ek 2. maddenin II. fıkrasında "Bu yetki, il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığınca kullanılır" denilmektedir.

Maliye Bakanlığı, kendisine kanunla verilen bu yetkiye dayanarak aşağıda belirtilen vergi ve bunlara ilişkin cezaları uzlaşma kapsamına almıştır.

- Gelir, kurumlar, gider, veraset ve intikal vergileri, bunlara ait kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları (V.U.K. Genel Tebliğ Seri No: 65)
- Dış seyahat harcamaları vergisi ve buna ait kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları (V.U.K. Genel Tebliğ seri No: 73)
- Emlak Alım Vergisi, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezası (V.U.K. Genel Tebliğ Seri No: 79)
- Damga Vergisi ve buna ilkin kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları (V.U.K. Genel Tebliğ Seri No: 89)
- Emlak Vergisi ve kaçakçılık, kusur, usulsüzlük cezaları (V.U.K. Genel Tebliğ Seri No:120)
- Taşıt Alım Vergisi ve Harçlar ve bunlara ait kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları (V.U.K. Genel Tebliğ Seri No:120)
- Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ile buna ilişkin kaçakçılık ve kusur cezaları (V.U.K. Genel Tebliğ Seri No:128)
- Mali Denge Vergisi, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları (Mali Denge Vergisi Genel Tebliğ Seri No:1)
- İşletme vergisi özel usulsüzlük cezaları (vergi aslı, kaçakçılık ve kusur cezaları hariç) (İşletme Vergisi Genel Tebliğ Seri No:4)

⁴⁸ N. EROĞLU, Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu, 2. Baskı, Ankara, 1995, s. 712.

b- 1.1.1995 Tarihinden Sonra

V.U.K.nun kaçakçılık suçunu düzenleyen 344. maddesinde 4008 ve 4108 sayılı kanunlarla yapılan değişikliklerle kaçakçılık suçu, "mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi" olarak tanımlanmış; kastın varlığının ispatının iddia edenlere ait olduğu belirtilmiştir. Söz konusu düzenleme ile maddenin eski halinde yer alan ilk altı bentte sayılan fiillerin bulunması halinde kastın varlığı kabul edilerek 7,8 ve 9. bendler kaldırılmıştır⁴⁹.

Bu değişikliğe paralel olarak Ek 1 ve 11. maddelerde yapılan düzenleme ile kaçakçılık cezalı tarhiyata ilişkin vergi ve ceza, uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Aynı yasayla V.U.K.nun Ek II. maddesinde yapılan değişiklikle vergi incelemesi sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tesbitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma konusu olmaktan çıkarılmış bulunmaktadır.

V.U.K.nun "Ağır kusurun Tarifi" başlıklı mük. 347. maddesi yeniden düzenlenmiş, değişiklikten önceki şeklinde yer alan 1 ve 6 numaralı bentleri birleştirilmiş, ceza uygulamasında yıllık ve diğer beyannamelerde maktu hadde bağlı ayırım ortadan kaldırılmıştır.

c- Değerlendirme

Tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma kapsamına ilişkin yapılan değişiklik aslında, V.U.K.nun Ek 1. maddesinde bir konunun yanlış anlaşılmış olduğu, hata yapıldığı, hataya düşüldüğü, iyi anlaşılmadığı veya idare ve yargı tarafından değişik anlamlarda yorumlandığı şeklinde sayılan uzlaşma kapsamına giren nedenlerle de tam bir paralellik göstermekte ve bu nedenler ile kast ve hile fiillerinin aynı kapsamda değerlendirilmesi önlenmiş bulunmaktadır⁵⁰.

⁴⁹ M.A.KAPLAN- E.DURGUN- "Vergi Ziyana Bağlı Vergi Cezalarında ve Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler Sonucu Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar İle Konu Hakkındaki Görüşler", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 179, Temmuz 1996, s. 98.

⁵⁰ M.YAŞAR, "Kesilen Cezanın Türünde Yargı Organlarıncı Yapılan Değişikliklerin Uzlaşma Müessesesi Üzerindeki Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 104, Mayıs 1997, s. 9.

Ancak bu konuda uzlaşma kurumunun anlamına uygun düzenleme yapılırken tarhiyata kesilecek cezanın "kaçakçılık" olduğunu belirleyen idare veya inceleme elemanlarının da bu belirleme ve tesbitte hata yapabileceği, hataya düşebileceği veya konu hakkında yargı organlarınca başka türlü karar verilebileceği hususları göz ardı edilerek uzlaşma kurumunun işleyişinde yeni sorunlara neden olunmuştur.

Uzlaşma kurumu aynı zamanda idare ile mükelleflerin iddia ve ispatlarının birlikte değerlendirilerek her iki tarafın hak ve menfaatlerinin gözetilebildiği bir platformdur⁵¹.

Mükellefler için uzlaşma, adlarına yapılan veya yapılacak tarhiyatlar karşısında izlenebilecek bir yol ve aynı zamanda kullanılacak bir haktır. İdare veya inceleme elemanlarınca kesilmesi gerektiği sonucuna varılmış ancak, yargı organlarınca yanlışlığı veya yasal dayanağı bulunmadığı kararlaştırılarak kaldırılmış veya değiştirilmiş ceza türü nedeniyle mükelleflerin yönelebilecekleri yollardan birinin tümüyle kapatılması ve bir hakkın kullanımının engellenmesi yeni sorunlar doğurmaktadır.

Mükellefler, tarhedilen vergiler ve buna bağlı olarak kesilen cezalar karşısında V.U.K.nun 377. maddesi ve İ.Y.U.K.'na göre takdir komisyonu kararına, idari karar ve tesbitlere veya vergi inceleme raporlarına dayanılarak düzenlenip tebliğ edilen ihbarnameler ve bu ihbarnamelere konu vergi ve cezaların kısmen veya tamamen terkinin veya uygulanan cezanın türü ve miktarındaki yanlışlığın giderilmesi konularında yasal dayanakların bulunmadığı veya hukuka aykırılık olduğu gerekçelerini ileri sürerek yargı organları nezdinde iptal veya tam yargı davası açabilmektedirler.

Yargı organlarınca verilen kararlar ise idari işlemin tasdiki veya kaldırılması şeklinde olabilmektedir.

Yargı organlarınca, tarhiyatta kesilen cezaların türü ve miktarının kanuna aykırı olduğu, kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren hallerden hiçbirinin bulunmadığı, kesilecek cezanın kusur veya ağır kusur cezası olması (cezanın başka bir cezaya dönüşmesi) veya tamamen kaldırılması gerektiği şeklinde verilen iptal veya tadilen tasdik (düzelterek onama) kararları, kesinleştiği andan itibaren takdir komisyonu kararları veya inceleme raporlarında yer alan tesbitleri "kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tesbitler" ve yapılan tarhiyatı da "kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyat" olmaktan çıkar-

⁵¹ YAŞAR, a.g.m., s. 9.

maktadır. Yargı organlarınca verilecek bu türlü kararlar aynı zamanda, idarenin veya inceleme elemanlarının tarhiyatta kesilecek ceza türü teşhisindeki hata ve yanlışlıkları nedeniyle mükelleflerce kullanılabilecek uzlaşma hakkının ve izlenebilecek bir yolun haksız suretle elinden alındığını gösterip onaylayan bir karar olmaktadır.

Dolayısıyla, uzlaşma kurumunun konusu açısından vergi yargısı tarafından ortaya "üzerinde uzlaşma görüşmeleri yapılabilecek bir tarhiyat" konulmuş olmaktadır.

Yapılan tarhiyatın belirtilen iddialarla dava konusu edilmiş olması bir tarhiyat karşısında izlenebilecek diğer hukuki yol ve yöntemlerden mükelleflerce vazgeçildiği veya feragat edildiği anlamına gelmemelidir.

Çünkü bu yol ve yöntemlerden belki de sonucuna göre mükellef menfaatına en uygun olanı sayılabilecek "uzlaşma kurumu" konusunda idare veya inceleme elemanlarınca yapılan veya yapılması istenen tarhiyatta haksızca uyguladıkları veya uygulanmasını istedikleri kaçakçılık cezası nedeniyle mükellefe tercih hakkı dahi tanınmamış olmaktadır.

Sonuç olarak, idare veya inceleme elemanlarınca yapılan veya yapılması istenen tarhiyatta uygulanması gerektiğini düşündükleri vergi cezası türünün teşhisinde yapabilecekleri bir hata veya düşebilecekleri bir yanlış nedeniyle mükellefler için çok önemli bir hak ve imkan olarak değerlendirilen uzlaşma yolunun tümüyle kapatılması gerek vergileme prensiplerine ve gerekse uzlaşma kurumunun tesisi gerekçelerine aykırıdır. Tarhiyatta uygulanan cezanın yanlışlığı ileri sürülerek uzlaşma hakkının sağlanması yönünde ortaya çıkan uyuşmazlıklar sonucunda, yargı organlarınca verilebilecek bu yöndeki kararların uzlaşma kurumu içindeki yeri, yapılacak idari veya yasal düzenlemelerle açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

3- Uzlaşma Komisyonları

a- Komisyonların Kuruluş Şekli

aa- Mahalli Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması

aaa- Genel Bütçeye Giren Vergi, Resim ve Harçlar İçin

Ek 3. madde ile Genel Bütçeye ve Ek 2. maddenin 1. fıkrası uyarınca Maliye Bakanlığınca tesbit edilmiş olan vergi, resim, harç ve cezalarına ilişkin uzlaşma istemlerinin incelenmesi için üçer kişilik İl ve İlçe Uzlaşma Komisyonları kurulmuştur.

-İl Uzlaşma Komisyonu:

Bu komisyon, Defterdarın veya yetkilendireceği kişinin başkanlığında Gelir Müdürü ile varsa ilgili Vergi Dairesi Müdürünün katılmasıyla toplanır. İl merkezinde müstakil vergi dairesi kurulmamış ise, komisyon Defterdarın başkanlığında, Gelir Müdürü ve Defterdarlıkça gelir memurları arasında seçilen bir memurdan oluşur.

Maliye Bakanlığı yayınladığı 131 Seri Nolu vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde; İlçe Uzlaşma Komisyonunun miktar bakımından yetkisi dışında bulunması nedeniyle İl Uzlaşma Komisyonuna intikal eden uzlaşma istemlerinin incelenmesi sırasında mükellefin bulunduğu ilçede vergi dairesi mevcut ise bu Vergi Dairesi Müdürünün, müstakil vergi dairesinin mevcut olmaması halinde ise İlçe Mal Müdürünün ilgili Vergi Dairesi Müdürü sıfatı ile Uzlaşma Komisyonuna katılması gerektiği belirtmiştir.

Genel bütçeye dahil vergi, resim ve harçlarla ilgili İl Uzlaşma Komisyonuna, Gelir Müdürünün katılması zorunludur. Defterdar kendi yerine bir başkasını yetkili kılabilir. Bu nedenle Gelir Müdürünün Defterdara vekalet etmesi halinde Defterdar vekili olarak birinci yetkili kılması, ve Gelir Müdürü olarak Komisyona bizzat katılması gerekir.

Ancak, genellikle uygulamada Gelir Müdürünün Defterdara vekalet ettiği, Gelir Müdürü yerine yetkili kılınan bir şahsın görüşmelere katıldığı görülmektedir ⁵².

- İlçe Uzlaşma Komisyonu:

İlçede müstakil vergi dairesi varsa, Vergi Dairesi Müdürünün başkanlığında vergi memurlarının ikisinin katılmasıyla kurulur.

⁵² ŞAHİNOK, a.g.m., s. 240.

Ancak ilçede müstakil vergi dairesi yoksa, o ilçedeki Uzlaşma Komisyonu, Mal Müdürü'nün başkanlığında vergi memurlarından ikisinin katılımıyla toplanır.

İlçe vergi dairesine bağlı olan mükelleflerin İlçe Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını aşan ve fakat il Uzlaşma Komisyonu için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma istemleri, İl Uzlaşma Komisyonu'nda incelenecektir.

Ancak, İl Uzlaşma Komisyonuna ilgili Vergi Dairesi Müdürü olarak ilçedeki Vergi Dairesi Müdürü, müstakil vergi dairesi yoksa ilçe Mal Müdürü katılır.

bbb- İl Özel İdareleri Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlar İçin

- İl Uzlaşma Komisyonu:

Özel Saymanlık Müdürünün, Özel Saymanlık Müdürü yoksa Gelir Memuru'nun başkanlığında vali tarafından seçilecek iki üye ile birlikte üç kişiden oluşur.

- İlçe Uzlaşma Komisyonu:

Özel Saymanlık Gelir Memurunun başkanlığında Kaymakam tarafından seçilecek iki üye ile birlikte üç kişiden oluşur.

ccc- Belediye Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlar İçin

Belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar ile ilgili komisyonlar, Belediye Başkanının başkanlığında, Belediye Encümeni tarafından seçilen iki üye ile birlikte üç kişiden oluşur.

bb- Merkezi Uzlaşma Komisyonunun Kurulması

V.U.K.nun Ek 3. maddesi hükmüne göre; Maliye Bakanlığı, Mahalli Uzlaşma Komisyonlarına tanımış olduğu yetki sınırını aşan, her türlü vergi ve ceza konusunda uzlaşma yapmak üzere, Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurmaya yetkilidir. Ayrıca, Merkezi

Uzlaşma Komisyonunun bakışan ve üyelerinin seçilmesi ile komisyonun çalışma şartlarına ait esaslar Bakanlıkça tesbit edilir⁵³.

Maliye Bakanlığı; Merkezi Uzlaşma Komisyonunun, Gelirler Genel Müdürlüğünden seçilecek üç üyeden veya Merkezi Denetim Elemanlarından seçilecek üç üyeden kurulacağını açıklamıştır. (V.U.K Genel Tebliği No: 147)

Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Mahalli Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırını aşan her türlü vergi, resim ve harçlar ile bunların cezaları konusunda uzlaşma yapar.

Mahalli ve Merkezi Uzlaşma Komisyonlarının hiçbirisi daimi komisyon değildir. Bunlar vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarını çözümlemek için geçici olarak oluşturulmaktadır. Nitekim, bu komisyonların üyelerinin başka asli görevleri vardır⁵⁴.

b- Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi ve Cezanın Miktarı

aa- Mahiyeti

V.U.K.nun Ek 3. maddesine göre, Mahalli Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi veya vergi cezasının miktarını tesbit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Ancak, bakanlık bu yetkisini bazı belli vergi, resim ve harçları ile bunlara ilişkin cezalarda uzlaşma yetkisini, sadece İl Uzlaşma Komisyonlarına verebilir. İl Özel İdareleri ve belediyeler için bu yetki İçişleri Bakanlığınca kullanılır⁵⁵.

Maliye Bakanlığı, uzlaşma kapsamına alınacak vergileri tesbit etmiştir. Buna göre vergi türü itibariyle bir sınırlama sözkonusu olmayıp, V.U.K.nun kapsamına giren tüm vergiler için, komisyonlar uzlaşma yapabileceklerdir. Sınırlama sadece Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma konusu yapacakları vergi ve buna ilişkin ceza konusunda belirlenmiştir.

Yani Maliye Bakanlığı, uzlaşma konusundaki yetkisini kullanarak, komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi ve bunun ceza miktarını, en son 251 Seri nolu Genel

⁵³ EROĞLU, a.g.e., s. 736.

⁵⁴ Ş. AKSOY, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s. 158.

⁵⁵ Bu yetki İçişleri Bakanlığınca kullanılarak; İl Özel İdareleri ile Belediye Gelirleri 1 Seri Numaralı Uzlaşma Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu Genel Tebliğ, 5 Aralık 1987 gün ve 19655 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tebliğinde açıklamış olup, söz konusu miktarlar 10 Haziran 1996 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

251 Seri Numaralı Genel Tebliğde gruplar halinde açıklanan vergi ve ceza miktarları aşağıdaki gibidir:

aaa- İl Uzlaşma Komisyonları

	<u>Vergi Resim ve Harçlar</u>	<u>Cezalar</u>
1. Grup İller	10 Milyar TL	30 Milyar TL
2. Grup İller	6 Milyar TL	18 Milyar TL
3. Grup İller	4 Milyar TL	12 Milyar TL

I. Grup İller: Adana, Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli;

II. Grup İller: Afyon, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bolu, Çanakkale, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İçel, Karabük, Kayseri, Kırklareli, Konya, Kütahya, Malatya, Manisa, K.Maraş, Muğla, Rize, Sakarya, Samsun, Sivas, Tekirdağ, Trabzon, Zonguldak;

III. Grup İller: Bu iller dışında kalan diğer iller.

bbb- İlçe Uzlaşma Komisyonları

	<u>Vergi Resim ve Harçlar</u>	<u>Cezalar</u>
Bağımsız Vergi Daireleri	1 Milyar TL	3 Milyar TL
Bağlı Vergi Daireleri	100 Milyon TL	300 Milyon TL

İlçe Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat İl Uzlaşma Komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma istemleri, ilçe vergi dairesinin bulunduğu ilin uzlaşma komisyonunca incelenecektir.

I, II ve III. Grup illerin uzlaşma komisyonlarının yetkilerini aşan uzlaşma istemleri Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenmek üzere Maliye Bakanlığı'na intikal ettirilecektir.

Vergi dairesi başkanlığı oluşturulan illerde II. Grup iller için tanınan yetki sınırları dahilinde uzlaşma yapabileceklerdir⁵⁶.

bb- Yetki Sınırının Aşılması

aaa- Vergi Aslı Yönünden

Yetki sınırının aşılp aşılmadığı konusunun tesbit edilmesinde, her vergi türü ayrı ayrı dikkate alınır. Yani, bir mükellef için hem gelir vergisi, hem de katma değer vergisi tarh edilmişse, yetki sınırının tesbit edilmesinde; gelir vergisi ayrı, katma değer vergisi ayrı ayrı dikkate alınır.

Ayrıca yetki sınırının tesbit edilmesinde her vergilendirme dönemi de ayrı ayrı dikkate alınır. Aylık vergilendirme dönemlerinin herbiri müstakil bir vergilendirme dönemi sayılır ve ayrı ayrı dikkate alınması gerekir.

Vergi aslı bakımından 1. grup iller için belirlenmiş olan sınırların aşılması halinde, bu uzlaşma istemleri Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na intikal ettirilir. İkinci grup iller için belirlenmiş olan yetki sınırının aşılmış fakat, birinci grup illere ait yetki sınırının içinde (Adana, Ankara, Bursa, İstanbul ve İzmir illerine tanınmış olan sınırlar hariç) kalınması durumunda, Maliye Bakanlığından yetki istenebilir. Bu yetkinin olaya münhasır olarak verilmesi durumunda, uzlaşma yapılabilir. Yetki verilmezse veya birinci grup illere tanınan yetki sınırı aşılmış olursa, bu uzlaşma istemi Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na intikal ettirilir.

İlçelerde, İlçe Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırını aşan, fakat İl Uzlaşma Komisyonunu'nun yetki sınırı içinde bulunan uzlaşma istemleri, İl Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilir. İkinci grup illerden olan İl Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını da aşan, fakat birinci sınıf illere tanınan yetki sınırı içinde kalan uzlaşma istemleri için, yukarıda

⁵⁶ T. BEŞE, "Uzlaşma Komisyonlarının Son Yetki Sınırları", *Yaklaşım Dergisi*, S. 44, Ağustos 1996, s. 94.

belirtildiği ekilde özel yetki istenebilir ve yetki alındıktan sonra uzlaşma konusu yapılabilir. Eğer yetki alınamazsa uzlaşma istemi Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na intikal ettirilir.

V.U.K. 251 Nolu Genel Tebliği'ne göre, vergi ve ceza miktarlarından birinin yetki sınırını aşmış olması, yetki sınırının aşılması için yeterlidir. Yani yetki sınırının aşılması sayılması için vergi ve ceza miktarının her ikisinin de yetki sınırını aşmış olması aranılmaz.

Uzlaşma konusu olan vergi veya cezadan, biri üzerinde uzlaşmaya varılmış olması halinde; mükellef hem vergi, hem de ceza için vergi davası açamaz. Çünkü, vergi ve cezada uzlaşma yapılmış sayılır.

bbb- Vergi Cezası Yönünden

Vergi cezalarındaki uzlaşmanın sınırı bütün vergi, resim ve harçlar bakımından genel olarak tesbit edilmiştir. Bu tesbite göre; birinci grup iller için tesbit edilmiş olan yetki sınırının aşılması halinde, uzlaşma istemleri Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na gönderilir. İkinci grup iller için tesbit edilmiş olan yetki sınırının aşılması fakat, birinci grup illere ilişkin yetki sınırı (Adana, Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir illeri hariç) için belirlenen yetki sınırını aşmamış ise uzlaşma özel yetki istenilerek yapılabilir. Ceza miktarı birinci grup iller için belirlenen yetki sınırını da aşmışsa, uzlaşma isteminin Merkez Uzlaşma Komisyonu'na gönderilmesi gerekir.

ccc- Özellik Gösteren Durumlar

aaaa- Kollektif Şirketlerde Yetki Sınırı

Kollektif şirketlerde; beyan dışı bırakılmış olan matrah veya matrah farkı için her ortağın hissesine düşen matrah veya matrah farkı üzerinden, ortak adına vergi tarh edilir. Vergi cezası ise şirket tüzel kişiliği adına kesilir.

Uzlaşmanın yapılabilmesi için; hem ortakların tamamının, hem de şirket tüzel kişiliğinin uzlaşma isteminde bulunmaları gerekir. Yani, ortaklar uzlaşma isteminde bulunmakla beraber, şirket tüzel kişiliği uzlaşma isteminde bulunmazsa veya ortaklardan bir

kısmı uzlaşma isteminde bulunur, bir kısmı bulunmazsa, uzlaşma yoluna gidilemez. Şirket ve ortaklarının tamamı tarafından uzlaşma isteminde bulunulması durumu, Uzlaşma Komisyonunun vergi ve ceza bakımından yetki sınırı içinde bulunup bulunmadığının tesbitinde özellik gösterir.

Yetki sınırının vergi yönünden aşıp aşılmadığının tesbitinde, her ortak ayrı ayrı dikkate alınır. Ceza yönünden ise, şirket tüzel kişiliği adına kesilen toplam ceza miktarı dikkate alınarak yapılır.

Bu tesbitte; vergi bakımından ortaklardan hiçbiri uzlaşma için belirlenen yetki sınırını aşmamış olmakla birlikte, eğer şirket adına kesilen ceza miktarı belirlenen yetki sınırını aşmış olmakla beraber, birinci grup iller için belirlenen yetki sınırını aşmamış ise, uzlaşma özel yetki istenilerek yapılabilir. Ceza miktarı birinci grup iller için belirlenen yetki sınırını da aşmışsa, uzlaşma isteminin Merkez Uzlaşma Komisyonuna gönderilmesi gerekir. Çünkü, ceza miktarı belirlenen sınırı aşmamakla birlikte, ortaklardan biri veya birkaçına ait vergi miktarı belirlenen yetki sınırını aşmış, fakat birinci grup için belirlenen yetki sınırı aşılmamışsa yetki istenerek uzlaşma yapılabilir. Ya da hem vergi hem de ceza miktarı belli edilen yetki sınırını aşmış olmakla birlikte, birinci grup iller için konulmuş bulunan sınır aşılmamışsa, yine özel yetki istenilerek uzlaşma yapılabilir. Belirtilen durumlar dışındaki hallerde uzlaşma isteminin Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilmesi gerekir.

Özet olarak, kolektif şirketlerde uzlaşma yapılabilmesi için, uzlaşma isteminin hem ortakların tamamı, hem de şirket tüzel kişiliği tarafından yapılması gerekir. Ortaklardan birinin veya kolektif şirketin uzlaşma isteminde bulunmadığı durumlarda ise uzlaşma yapılamaz, yapılmış ise bu uzlaşma geçersiz sayılır. Ancak, ortaklardan bir kısmının yurt dışında bulunması gibi nedenlerle uzlaşma isteminde bulunamayacak durumda bulunması söz konusu ise, diğer ortakların isteminin yeterli sayılarak uzlaşma yapabileceğinin kabul edilmesi gerekir⁵⁷.

Böyle bir durumda; yetki sınırının aşıp aşılmadığının tebiti ise yurt dışında bulunan ortak veya ortaklar adına tarh edilmiş vergilerin de dikkate alınarak yapılması gereklidir.

⁵⁷ EROĞLU, a.g.e., s. 719.

bbbb- Aile Reisi Beyanı ile Mirasçılarda Yetki Sınırı

Aile reisi beyanında uzlaşma istemi, her şahıs tarafından ayrı ayrı yapılır. Bu istemin aile reisi tarafından toplu olarak yapılması da mümkündür. Dolayısıyla, aile reisi ve diğer fertler adına salınan vergi ve ceza bakımından, belirlenen yetki sınırının aşılp aşılmadığı konusu her şahıs itibarıyla ayrı ayrı dikkate alınır.

Mirasçılardan uzlaşma istemleri de her mirasçı tarafından ayrı ayrı yapılır. Çünkü; mirasçılar, ancak mirastaki hisseleri kadar sorumludurlar. Mirasçılardan kendi fiillerinden dolayı tarh edilen vergi ve kesilen cezalardan veya ölen kişinin fiillerinden dolayı ek olarak salınacak vergiden dolayı, yetki sınırının aşılp aşılmadığının tesbiti konusunda mirasçılar ayrı ayrı dikkate alınır.

cccc- İl Uzlaşma Komisyonu'na Katılacak İlçe Vergi Dairesi Müdürü

İlçe Uzlaşma Komisyonu, yetkisini aşan, fakat İl Uzlaşma Komisyonu yetkisinde bulunan uzlaşmalarla ilgili olarak, İl Uzlaşma komisyonu toplantısına katılacak olan Vergi Dairesi Müdürü, İlçe Vergi Dairesi Müdürü'dür. İlçede birden fazla vergi dairesi varsa İl Uzlaşma Komisyonu'na katılacak olan Vergi Dairesi Müdürü, mükellefin bağlı bulunduğu Vergi Dairesinin Müdürü olacaktır. Eğer, ilçede müstakil vergi dairesi yoksa, İl Uzlaşma Komisyonu toplantılarına ilçe Mal Müdürü katılır.

c- Uzlaşma Komisyonlarında Nisap ve Karar

Uzlaşma Komisyonları, üyelerin tamamının katılması ile toplanır ve oy çokluğuyla karar verir. Üyelerden herhangi birinin toplantıya katılmaması halinde toplantı yapılamaz.

Toplantıda karar nisabı ise üçte ikidir. Uzlaşma Komisyonundaki görüşme sonucunda oybirliği ile karara bağlanması mümkün olmayan durumlarda, üçte iki çoğunlukla karar verilmesi mümkündür. Böyle bir durumda, başkanın olduğu taraf önemli değildir. V.U.K.nun 89. maddesindeki başkanın olduğu tarafın ekseriyet sağlayacağı hük-

mü, Uzlaşma Komisyonu toplantıları için geçerli değildir. (V.U.K Genel Tebliği No: 65)⁵⁸.

4- Uzlaşma Süreci

a- Uzlaşma İstemi

aa- Uzlaşma İsteminde Bulunabilecekler

Kendisine re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve cezalarda Ek 1. maddede gösterilen konuların varlığı halinde uzlaşma isteminde bulunmaya yetkili olanlar şunlardır:

1. Mükellef veya resmi vekaletnameyi haiz vekili ,
2. Cezaya muhatap olan kişi veya vekili ,
3. Küçükler ve kısıtlılar için kanuni temsilcileri (veli, vasi veya kayyum),
4. Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kurumların kanuni temsilcileri veya bunların vekilleri.

Uzlaşma isteminde bulunacakların kendilerini vekil ile temsil etmek istemesi halinde, vekilin avukat olması şartı aranmamaktadır⁵⁹.

Bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından 30.10.1982 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 147 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "Uygulamada Gözönünde Tutulacak Hususlar" bölümünde şu şekilde bir açıklamaya yer verilmiştir: "Uzlaşma Komisyonları yargı organı değil, belirli sınırlar dahilinde vergi ve cezada uyuşmak üzere yetkili kılınmış ve idareyi temsil eden kuruluşlar olduklarından, 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nun 1238 Sayılı Kanunla değişik 35. maddesi karşısında, Uzlaşma Komisyonuna başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef adına hareket edecek kişinin avukat olması şart olmayıp, sadece Noterlik Kanununun 60. maddesi uyarınca düzenlenen ve Vergi Dairesince mükellef adına tarhdilen vergi ve muhatap adına kesilen ceza miktarları

⁵⁸ EROĞLU, a.g.e., s. 720.

⁵⁹ KIZILOĞLU, "Tahiyat Sonrası Uzlaşma", Hürses Gazetesi, 13.7.1996, s. 7.

üzerine uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekaletnameye sahip olması yeterli bulunmaktadır"⁶⁰.

Vergi mevzuatımızda vekalet kurumu ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler olmadığı için vergi konusunda hangi hallerde vekil atanabileceği, bunların ne gibi yetkilerinin olacağı konusunu açıklığa kavuşturabilmek için Borçlar Kanunu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Avukatlık Kanununun ilgili hükümlerine bakılmalıdır.

V.U.K.nun 94. maddesinde mükelef ya da kanuni temsilcilerin "umumi vekillerine" tebligat yapılabilmesi kabul edilmiştir. Kanunun bu açık hükmü karşısında vekilin tebligat kabul etmesine ilişkin bir tereddüt bulunmamakla birlikte; vergi dairelerine ait işlerde tebliğ ve tebellüğe yetki verildiğine ilişkin özel bir vekaletnamenin ya da özel bir hüküm gerekliliği uygulamada farklı yaklaşımlara konu olmuştur. Danıştay'ın yerleşmiş kararlarına göre, vekile tebligat yapılabilmesi için genel vekaletnamede vekilin mali konularda her türlü iş ve işlemleri izleyebilmeye ve sonuçlandırmaya yetkili olduğuna ilişkin genel bir ifade yeterli bulunmaktadır⁶¹.

Vergi daireleri uzlaşma isteminde bulunamazlar. Ancak re'sen tarhiyatta ilgili vergi dairesi bir aylık dava açma süresi içerisinde mükellef veya cezaya muhatap olan kişiyi uzlaşma isteminde bulunmaya davet edebilir. Bu davet bir hatırlatma niteliğinde olup, hiçbir yüklenmeyi gerektirmez.

Yukarıda sözü edilen Tebliğin 6. maddesinde bu konuya açıklık getirilmiştir: "Ek 4. madde hükmüne göre re'sen tarhiyatta ilgili Vergi Dairesi, Vergi Mahkemesinde dava açma süresi içinde herhangi bir taahhüdü tazammun etmemek kaydıyla, mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilmektedir. Bu davet, esas itibarıyla mükellefe uzlaşma hakkının hatırlatılması suretiyle anlaşmazlığın yargı mercilerine gitmeden uzlaşma yoluyla sonuçlandırılması amacına yönelmiş bulunmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin re'sen yapılan tarhiyatlara dava açmaları nedeniyle doğacak anlaşmazlıkların asgariye indirilmesi amacıyla, düzenlenen tarhiyat ihbarnameleri ile birlikte uzlaşmaya davet edilme yazılarının da gönderilmesi uygun görülmüştür"⁶².

Tüzel kişilerin durumuna da ayrıca değinilerek; "Ayrıca tüzel kişiliği haiz or-

⁶⁰ Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, (1979-1980-1981-1982), Ankara 1983, s. 647.

⁶¹ KIRBAŞ, "Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 1991, s. 57.

⁶² Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, s. 649.

taklıkların da uzlaşma yapılırken tüm ortakları kapsamına almasına dikkat edilecektir. Bilindiği gibi, bu tür ortaklıklarda tarhiyat, ortaklık faaliyetinden doğmakla beraber, vergiler ortaklar, cezalar tüzel kişilik adına salındığından, ortakların tamamının hem cezada, hem de kendi adlarına salınan vergilerde uzlaşma isteminde bulunmaları halinde bu talepleri kabul edilecektir. Ancak ortaklardan birinin veya birkaçının yurt dışında bulunması ya da yurt içinde bulunmakla beraber adreslerinin tesbit olunamaması gibi zorunlu hallerde, uzlaşmanın tüm ortakları kapsamı prensibinin dışına çıkılarak uzlaşma talepleri kabul edilebilecektir⁶³ denilmiştir.

Vergi sorumluları da uzlaşma isteminde bulunmaya yetkilidirler. Ek 4. maddede "Uzlaşma için mükellef veya cezaya muhatap olanın bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla ve yazı ile uzlaşma komisyonuna başvurması şarttır" denilmektedir. Kanun maddesine göre "mükellef" tabiri vergi sorumlularının da kapsadığından, vergi sorumlularının, adlarına vergi veya ceza ihbarnamesi düzenlenip tebliğ edilmesi ve kanunda belirtilen diğer şartları taşımaları durumunda gerek tarhiyat sonrası, gerek tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunabileceklerdir⁶⁴.

bb- Uzlaşmaya Davet

İkmalen, re'sen veya idarece yapılan bir tarhiyatın sonucunda düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğinden itibaren, Vergi Mahkemesi'ne dava açma süresi olan 30 gün içinde mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı doğmaktadır. Bir vergi incelemesine dayanmakla beraber, matrah takdirinin Takdir Komisyonu'na bırakıldığı durumda veya mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma istemediği durumda, Takdir Komisyonu kararına veya inceleme raporuna istinaden yapılacak tarhiyatta da vergi ve ceza ihbarnamesinin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma isteme hakkı bulunmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada esas itibariyle vergi dairesinin mükellefi uzlaşmaya davet etmesi (böyle bir hakkı olduğunu hatırlatması) zorunluluğu yoksa da, re'sen

⁶³ Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulanmasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, s. 649.

⁶⁴ B. GÜZEL, "Vergi Sorumlusu Uzlaşma İsteyebilir Mi?", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz-Ağustos 1994, S: 73, s. 56.

tarhiyatta böyle bir usul öngörölmüş (Ek 4. maddenin son fıkrası); bu öngörü Bakanlıkça da benimsenmiştir. (147 sayılı V.U.K. Genel Tebliği).

Bazı hallerde Vergi Mahkemelerince de matrah veya ek matrah takdir edilebilmektedir. (Takdir Komisyonunun hiç matrah takdir etmesi veya eksik matrah takdir etmesine Vergi İdaresinin itirazı üzerine Vergi Mahkemesinin matrah veya ek matrah takdir etmesi halleri). Bu durumda Vergi Dairesi, Vergi Mahkemesi kararına dayanarak ek bir tarhiyat yapacaktır. İşte bu gibi durumlarda da mükellefin, bir üst mahkemede dava açma süresi içinde (bu süre Bölge İdare Mahkemesi'ne başvurmada 30 gün, Danıştay'a başvurmada 60 gündür) tarhiyat sonrası uzlaşma isteme hakkı bulunmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma isteminin, ilgili Uzlaşma Komisyonuna yazılı olarak yapılması zorunludur. Ancak Mahalli Uzlaşma Komisyonlarına tanınan sınırları aşması nedeniyle Merkezi Uzlaşma Komisyonunda incelenmesi gereken uzlaşma istemleri de Mahalli Uzlaşma Komisyonlarına yapılacaktır. İlçe Uzlaşma Komisyonları, kendi yetkilerini aşan, ancak bağlı bulundukları ile tanınan limitler içinde kalan uzlaşma istemlerini İl Uzlaşma Komisyonlarına intikal ettirecekler, ikinci grup illerin Uzlaşma Komisyonları ise, kendilerine tanınan limitleri aşan ancak 1. grup illerde tanınan limitlerin altında kalan uzlaşma istemleri için Bakanlıktan yetki isteyeceklerdir. 1. grup illerde tanınan limitleri aşan uzlaşma istemleri ise, Mahalli Uzlaşma Komisyonlarınca Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilecektir.

cc- Uzlaşma İsteminin Süresi

Ek 4. madde "Uzlaşma talebi, bu kanunun 379. maddesinde mükellef veya cezaya muhatap olanlar için tanınan itiraz (dava açma) süresi içinde yapılır" denmektedir.

Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezalarda uzlaşma isteminde bulunabilme için tanınan süre bir aydır. Bu sürenin başlangıcı, mükelleflerin kendilerine tebliğin yapıldığı tarihtir. Tebliğ tarihinden itibaren bir ay geçtikten sonra mükelleflerin uzlaşma isteminde bulunabilme hakları düşer. Ancak 213 sayılı V.U.K. nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin varlığı halinde arada geçen süre işlemez.

İlgili maddeye göre aşağıdaki haller mücbir sebep olarak kabul edilmiştir:

- Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak ağır kaza, ağır hastalık, ağır tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve vesikaların elden çıkmış olması,
- Ve yukarıdaki gibi hallerdir.

Herhangi bir olayın mücbir sebep olarak tanımlanabilmesi için, ilgilinin olayda kusurunun olmaması, olayın aniden ortaya çıkması, ilgilinin olayı önleyememesi ve olayın ilgilinin vergi ödevini yerine getirmesini engellemesi gerekmektedir. Öte yandan maddeye "gibi haller" eklemesiyle, benzeri olayların da mücbir sebep sayılacağı belli edilerek zaman süreci içerisinde ortaya çıkacak benzeri nedenlerin de mücbir sebep sayılması amaçlanmıştır⁶⁵.

Danıştay 13. Dairesi, olayda ağır hastalık hali bulunup bulunmadığı konusu araştırılmaksızın, başvurunun süresinde yapılmadığından söz edilerek yükümlü isteminin incelenmeden reddedilmesi yolunda Uzlaşma Komisyonunca verilen kararı iptal etmiştir⁶⁶.

V.U.K.nun 13. maddesinde; vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk gibi hallerin mücbir sebep olarak kabul edileceği belirtilmiş ve aynı kanunun 15. maddesinde de, 13. maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebebin ortadan kalkmasına kadar sürelerin işlemeyeceği açıklanmıştır.

Bu konuda Danıştay 3. Dairesi, 213 sayılı V.U.K.nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebeplerin, aynı kanunun 2. kitabında sayılan ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseceği, uzlaşma başvurusunun vergi ödevlerinin yerine getirilmesi olarak yorumlanamayacağı şeklinde karar vermiştir⁶⁷.

Uzlaşma Komisyonları; dava açmadan önce yükümlülere idare ile belli konularda anlaşabilmeleri ve bu yolla anlaşmazlıkların azaltılması için kurulmuş bir müessese

⁶⁵ E. ALPTÜRK, "Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve Ceza Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 1997, s. 103.

⁶⁶ Danıştay 13. Dairesi, 22.12.1975 gün ve E. 1973/1387, K.1975/3892 sayılı kararı.

⁶⁷ Danıştay 3. Dairesi, 17.4.1984 gün ve E.1983/2499, K.1984/1467 sayılı kararı.

olduğuna göre, mücbir sebeplerin bu komisyona başvurmada da geçerli olacağının kabulü gerekir⁶⁸.

Uygulamada Uzlaşma Komisyonları uzlaşma isteminde bulunan mükellef veya ceza muhatabının mücbir sebep mazeretini incelemeye hassas davranmaktadırlar. Özellikle sıkça başvurulanan "ağır hastalık" mazeretlerinde ilgili hastaneden bu beyanı tasdikleyici rapor istenmektedir⁶⁹.

dd- Adli Tatilde Uzlaşma

Adli tatilde (20 Temmuz- 5 Eylül) uzlaşma isteminde bulunulabilir, uzlaşma görüşmeleri yapılabilir. Uzlaşma isteminde bulunulacak süre içinde adli tatil girerse, süre adli tatil sona erdikten itibaren 7 gün uzamış sayılır. Bu konuyla ilgili Danıştay 9. Dairesi'nin kararı şöyledir: "Uzlaşma isteminin, 2577 sayılı kanunun 7/1 maddesine göre çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılacağı ve uzlaşma isteminin de bu süre içinde yapılabileceği..."⁷⁰

ee- Başvurma Mercii

Uzlaşma için, yetkili Uzlaşma Komisyonuna başvurulması gerekir. Yetkili komisyon, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçe merkezindeki komisyondur.

Maliye Bakanlığı'na veya herhangi bir mercie yapılan uzlaşma istemi yapılmamış sayılır. Danıştay 4. Dairesi; "ödevlilerin kanunun amir hükmüne uygun olarak Uzlaşma Komisyonuna başvurmaları gerekirken, bu konuda yetkili olmayan Maliye Bakanlığı'na müracaat ile uzlaşma talebinde bulunmalarında isabet yoktur...Bu nedenle kesin ve yürütülmesi gerekli bulunmayan davalı Bakanlık kararına karşı açılan davanın reddine...." şeklinde karar vermiştir⁷¹.

⁶⁸ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 244.

⁶⁹ İzmir Defterdarlığı bünyesindeki İl Uzlaşma Komisyonu'nda yaptığımız araştırma sonucu edinilen bilgi.

⁷⁰ Danıştay 9. Dairesi, 1983/4133 E., 1985/1155 K. sayılı kararı.

⁷¹ Danıştay 4. Dairesi, 26.11.1969 gün ve E. 1965/3780, K. 1969/5376 sayılı kararı.

Uzlaşma Komisyonları, bilinen bir resmi daire durumunda olmadıklarından, ilgililerin, başvuracakları merci bakımından sık sık yanlışlığa düştükleri görülmektedir. Genel bütçeye dahil vergi, resim ve harçlarda, uzlaşma komisyonu başkanı, il merkezlerinde, defterdardır. Dilekçenin defterdarlığa verilmesi yeterlidir. Ayrıca "Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı'na" ifadesinin kullanılması uygun olur. İlçelerde komisyon başkanı varsa müstakil Vergi Dairesi Müdürüdür. Dilekçenin, "Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı'na" ifadesi de kullanılmak suretiyle, Vergi Dairesi Müdürlüğüne verilmesi gereklidir. Müstakil vergi dairesi müdürlüğü yoksa, dilekçe Mal Müdürlüğüne verilir.

Ayrıca aşağıdaki konuların gözönünde tutulması gerekir:

-Mahal değiştiren mükellef, eskiden bağlı olduğu vergi dairesince yapılan tarhiyat için, yeni mahalde uzlaşma isteyemez. Uzlaşma yetkisi eskiden bağlı olunan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki Uzlaşma Komisyonuna aittir.

- 5655 Sayılı kanunun hükümlerine göre, vergi uyuşmazlığı başka bir yer itiraz komisyonuna alınsa bile, uzlaşma asli yerinde yapılır.

- İlçe Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını, vergi aslı ve ceza veya bunlardan biri yönünden aştığı için, İl Uzlaşma Komisyonuna intikal edecek olaylarda da, mükellefin İlçe Uzlaşma Komisyonuna başvurması da mümkündür. İlçe Uzlaşma Komisyonları, istemi İl Uzlaşma Komisyonlarına intikal ettirir⁷².

ff- Uzlaşma İsteminde Şekil

Uzlaşma isteminin, mükellef veya cezaya muhatap olan tarafından, bizzat yahut resmi vekaletini haiz bir vekil aracılığıyla veya kanuni temsilciler marifetiyle ve yazılı olarak yapılması gerekir⁷³.

Uzlaşma dilekçesinde şu bilgiler bulunmalıdır⁷⁴:

- Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı ve adresi,
- Bağlı olduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer,
- Hesap numarası,

⁷² ÖZBALCI, a.g.e., s. 686.

⁷³ N. İNEL, *Türk Vergi Yargı Sistemi*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:1979-208 Kısım Matbaası, Ankara 1979, s. 53.

⁷⁴ TOSUNER-YERELİ, a.g.e., s. 165.

- Vergi ve cezanın türü ve miktarı,
- İhbarname tarih ve numarası,
- Uzlaşmaya dayanak olacak hallerin açıklanması,
- Tarih ve imza

Bu bilgilerden mükellefin adı, soyadı, adresi ile tarih ve imzanın bulunmaması uzlaşma istemini geçersiz kılar. Vergi ve cezanın nev'i ve miktarının gösterilmemiş olması da aynı sonucu doğurabilir. Buna karşılık tarhiyatın niteliğinin belirtilmemiş olması isteminin geçersiz sayılmasına neden olmaz⁷⁵.

Aynı zamanda uzlaşma isteminde önşart ileri sürülemez. Örneğin, cezanın tamamen kaldırılması şartıyla vergi aslında uzlaşma istenemez. Fakat mükellef verginin aslını aynen kabul ederek, uygun taksitlerle ödeyeceğini bildirirse bu önşart değildir. Aynı verginin cezası için uzlaşmaya gidilebilir.

gg- Uzlaşma İsteminin Bütünlüğü

aaa- Mahiyeti

Uzlaşma isteğinin, tarh edilen vergi ve bu vergiye ilişkin olarak kesilmiş olan cezanın tümüne ait bulunması gerekir. Vergi veya cezanın bir kısmı için veya sadece vergi için ya da sadece ceza için uzlaşma istenip, diğerleri için vergi davası açılması yoluna gidilemez.

bbb- Özellik Gösteren Durumlar

a- Önce ikmalen, daha sonra da re'sen vergi tarh edilmiş olması halinde, mükellefin ikmalen salınmış vergi için uzlaşma istemiş ve uzlaşmış bulunması durumunda, daha sonra re'sen tarh edilen vergi için, Vergi Mahkemesinde dava açması mümkündür.

b- V.U.K.nun 30/4. maddesine göre; kanuni süreden sonra verilen beyanname gösterilen matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen ceza için uzlaşma yapılmış olması, daha sonra takdir sonucuna göre re'sen tarh edilen vergi ve ceza için Vergi Mah-

⁷⁵ AKSOY, a.g.e., s. 159.

kemesinde dava açılmasını önlemez. Yani, takdir sonucuna göre re'sen tarh edilen vergi ve cezası için Vergi Mahkemesinde dava açılabilir.

c- Aynı nedenden doğan ve tarh edilen birden fazla verginin, biri için uzlaşma isteminde bulunulup diğer vergi için vergi davası açılabilir.

d- Aylık olarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için, her ay müstakil bir vergilendirme dönemi sayılır. Böyle olunca da, her dönem için ayrı ayrı uzlaşma istenebileceği gibi, bir dönem için uzlaşma istenip diğer dönem için de dava yoluna gidilebilir.

e- Mirasçılar, mirastaki hisseleri nisbetinde sorumlu bulunduklarından, her mirasçı tek başına uzlaşma isteminde bulunabilir veya vergi davası açabilir.

Ayrıca ölen kişinin uzlaşma isteminde bulunduktan sonra ölmüş olması durumunda, uzlaşma istemi mirasçılar için de geçerlidir. Ancak mirasçılar sadece vergi aslı yönünden uzlaşma yapabilirler⁷⁶.

b- Uzlaşma İsteminin İncelenmesi

aa- Ön İnceleme

Uzlaşma Komisyonu, mükellef veya ceza sorumlusu ile müzakereye başlamadan önce uzlaşma isteminin, uzlaşma isteminde bulunmaya yetkili kimse tarafından ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını, Uzlaşma Komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. Komisyon tarafından yapılan inceleme sonucunda uzlaşma isteminin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığı veya yetkisi dışında bulunduğu anlaşılırsa uzlaşma istemi esasa girmeden ve gecikmeye meydan vermeden reddedilir. (131 seri nolu V.U.K Genel Tebliği II/2)⁷⁷.

Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını aştığı hallerde işin esasına geçerek inceleme yapması halinde, uzlaşma mümkün olsa dahi, Maliye Bakanlığı'nca işlemin iptali yoluna gidilebilir. Nitekim Danıştay 13. Dairesi tarafından bu yolda karar alınmıştır⁷⁸.

Uzlaşma isteminin süresinde ve usulüne uygun olarak yapıldığı, ancak istemin vergi veya ceza bakımından Komisyon için belirlenmiş olan yetki sınırını aşmış olması

⁷⁶ EROĞLU, a.g.e., s. 724.

⁷⁷ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 246.

⁷⁸ Danıştay 13. Dairesi, E. 1973/1142, K. 1974/1291 sayılı kararı.

durumunda ise aşağıda belirtilen şekilde işlem yapılır: (V.U.K Genel Tebliğ No: 147, 186).

a) İlçe Uzlaşma Komisyonları; kendi yetki sınırını aşan uzlaşma istemlerini İl Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirir.

b) İkinci grup illerdeki Uzlaşma Komisyonları, kendileri için belirlenmiş olan yetki sınırını aşan, fakat birinci grup illere ait yetki sınırı içinde kalan uzlaşma istemleri için Bakanlıktan özel yetki istemeleri gerekir. Yetki verildiği takdirde uzlaşma yapılır. Eğer, yetki verilmezse veya uzlaşma istemindeki miktarlar birinci grup illere ait yetki sınırını da aşmış olursa, uzlaşma istemi Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilir.

c) Birinci grup illerdeki Uzlaşma Komisyonları, kendilerine tanınmış olan yetki sınırını aşan uzlaşma istemlerini, Merkez Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirirler.

d) Uzlaşma isteminin önce kabul edilip, daha sonra usulüne uygun veya yetkili Uzlaşma Komisyonuna yapılmadığı gerekçesi ile reddedilmesi hali; uzlaşma şansı ile birlikte bazı hallerde mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma haklarını ve V.U.K. nun 376. maddesinden de yararlanma haklarını ortadan kaldırmaktadır.

İşte, bu konulara Uzlaşma Komisyonlarınca azami dikkat sarfedilecek ve yukarıda konu edilen gerekçelerle uzlaşma isteminin reddi yerine, istemin uzlaşmaya alınarak uzlaşmanın tutanakla tesbiti ile mükellefe ek süre sağlanmak suretiyle kaybolan hakların iade edilmesinin gerektiği, V.U.K.nun 147 Seri Numaralı Genel Tebliği'nde belirtilmiştir.

Danıştay 9. Dairesi, süresinde yapılmayan uzlaşma isteminin reddine ilişkin Uzlaşma Komisyonu kararına karşı yapılan itirazı reddeden komisyon kararının bozulması isteğiyle açılan davayı;

"213 Sayılı V.U.K.nun Ek 4. maddesinde, uzlaşma içinuzlaşma taleplerininaynı kanunun 379. maddesinde yazılı 30 günlük itiraz süresi içinde yapılması öngörülmüş ve Ek 7. maddesinde ise müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunulmasına rağmen uzlaşma vaki olmazsa itiraz yoluna başvurulabileceğinin açıkça hükme bağlandığı, itiraz komisyonlarının ancak süresinde yapılan uzlaşma taleplerinin sonuca bağlanmaması halinde yapılan itirazları inceleyebilecekleri, olayda ise uzlaşmanın süresinde talep edilmediği sabit olduğuna göre uzlaşma komisyonu kararına vaki itirazı süresinde olmadığından ba-

hisle reddeden itiraz komisyonu kararının aynı gerekçelerle tasdikinde isabetsizlik bulunmadığı.. " gerekçesiyle reddetmiştir⁷⁹.

Ancak, Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvurunun süre yönünden reddine ilişkin karar Danıştay'da dava konusu yapılabilir⁸⁰.

Uzlaşma istemi usulüne uygun şekilde yapılmış olur ve Uzlaşma Komisyonu yetkisi içinde bulunursa, mükellefin veya adına ceza kesilenin de bulunacağı bir celsede konunun esasının incelenmesine geçilir.

bb- Mükellefin Uzlaşmaya Davet Edilmesi

Mükellefin uzlaşma istemi ön incelemede kabul edilirse, bundan sonra mükellef veya ceza sorumlusuna, görüşmenin günü, saati, yapılacağı yer Uzlaşma Komisyonu tarafından en az 10 gün öncesinden bildirilir. Bu yazının muhatabına V.U.K.nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmesi ve tebliğ tarihini içeren alındının uzlaşma dosyasına konulması gerekir.

Nitekim Danıştay 13. Dairesi, "İl Uzlaşma Komisyonu tarafından düzenlenen çağrı belgesinin, V.U.K.nun 93 ve 103. maddeleri hükümlerine uygun şekilde tebliği yapılmadan, uzlaşma isteğinin reddedilmesi" yolunda tesis edilen işlemin iptaline karar vermiştir⁸¹.

Mükellef veya ceza sorumlusu, uzlaşma dilekçesinde bildirdiği adreste bulunmadığında, özellikle adresinin yanlış veya mevhum olması halinde uzlaşma istemi geçersiz sayılır⁸².

Uzlaşma yoluna gidilmesi, vergi ve cezalar için V.U.K.'da kabul edilmiş bulunan itiraz sürelerini kestiği ve bu suretle verginin tahakkuk ve tahsilini geciktirdiği için bu konular gözönünde tutularak görüşme günlerinin geç bir tarih olarak saptanmaması gerekir. Uygulamada ise 6-7 aya varan gün tesbitleri yapılmaktadır. Bu gecikmeleri önleyebilmek için Uzlaşma Komisyonlarının daha sık toplanması gerekir. Davetiyeler Uzlaşma Komisyonu Başkanlığınca gönderilir.

⁷⁹ Danıştay 9. Dairesi, 28.3.1974 gün ve E. 1973/3260, K. 1974/603 sayılı kararı.

⁸⁰ Danıştay 13. Dairesi, 22.12.1975 gün ve E. 1973/1387, K. 1975/3892 sayılı kararı.

⁸¹ Danıştay 13. Dairesi, 5.12.1974 gün ve E. 1973/74, K. 1974/4516 sayılı kararı.

⁸² ÖZBALCI, a.g.e., s. 696.

cc- Esasla İlgili Görüşmeler

Mükellefin veya ceza sorumlusunun veya resmi vekaletini haiz vekilinin Uzlaşma Komisyonunca tebliğ olunan yazıda belirtilmiş olan yer, tarih ve saatte toplantıya katılmaları halinde komisyonca meselenin esasının incelenmesine geçilir ve kanunda bir hüküm bulunmamakla beraber mükellef haklarının korunması, uyuşmazlıkların önlenmesi için hemen görüşmelere başlandığını belirten bir tutanak düzenlenir.

Daha önce de belirtildiği gibi; uzlaşma görüşmelerine katılacak olan resmi vekilin, avukat olması şart değildir. Mükellefin mali müşaviri, muhasebecisi görüşmelere katılamazlar, sadece teknik bilgi verebilirler.

Taraflar arasındaki görüşmelerin birden fazla toplantıya sarkması etmesi halinde, o toplantıdaki görüşmelerde elde edilen sonuçlar ile takip eden ilk toplantının yer, tarih ve saati toplantı sonunda kararlaştırılır ve bu konular taraflarca imzalanan bir tutanakla tesbit ve tevsik olunur.

Bu şekilde yapılan görüşmeler sonunda taraflar arasında uzlaşma temin edilir veya edilemez. Her iki duruma göre uygulanacak işlemler ayrı ayrı olup aşağıda açıklanacaktır.

Ayrıca, uzlaşma sırasında vergi aslı ve cezada ne ölçüde indirim yapılacağı ve bu konuda gözden uzak tutulmaması gereken noktaların neler olacağına değinmek gerekir.

Uzlaşma yolu ile uyuşmazlık halinde yargı organlarınca hangi ölçüde kabul edileceği bilinmeyen, aynen tasdik edilse bile, ileriki tarihlerde tahsil edilebilecek olan vergi ve cezanın, peşinen alınmasına sağlamakta, fakat miktar üzerinde belli bir indirim yapılmaktadır. Uzlaşmada, yapılacak indirim tutarının saptanmasında gözönünde tutulması gereken esaslar şunlardır:

1. Vergi ve cezanın erken tahsilinin hazine yönünden önemi dikkate alınmalıdır⁸³.
2. Vergi ödevlerini zamanında yerine getirmeyenler için, kanunda öngörülmüş olan müeyyideleri etkili olmaktan çıkaracak bir seviyeye getirmemek gerekir⁸⁴.

⁸³ AKSOY, a.g.e., s. 163.

⁸⁴ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 248.

3. İndirim miktarı, vergi alacağının doğduğu yıldan, uzlaşmanın yapıldığı tarihe kadar geçen sürenin azlığına veya çokluğuna göre saptanmalıdır. Örneğin, 5 yıl önce-sine ait olan bir vergi, mükellef tarafından uzun süre kullanılmış, hazinenin kaybı o ölçüde büyük olmuştur. Dolayısıyla bu hallerde yapılacak indirim daha az olmalıdır⁸⁵.

4. Mükellefin sık sık vergi ziyana sebebiyet veren bir tutum içinde olduğunun anlaşılması halinde indirim miktarı azaltılmalıdır.

5. Yargı organlarının, mükellefin kasdının bulunmadığı yolunda özel bir ispat şekli aramadan olaya kaçakçılık cezası uygulanamayacağı şeklinde karar verdiği tarhiyatlarda, yapılacak indirim tutarının fazla olması lazımdır. Örneğin, amortisman nispetlerinin yanlış uygulanması nedeniyle doğan matrah farklarına kaçakçılık cezası uygulanamayacağı Danıştay'ın süregelen içtihatlarından. Böyle bir konuda uzlaşma komisyonunca yapılacak indirim tutarının fazla olması gerekir.

6. Uzlaşma sonunda, mükelleften istenecek vergi ve ceza toplamının V.U.K.nun 376. maddesi uyarınca, ceza indiriminden sonra ödenecek vergi ve cezanın toplamından az olmalıdır.

7. Uzlaşma sırasında mükellefin ödeme gücü de, bir ölçüde dikkate alınacak unsurlardan biridir⁸⁶.

8. Uzlaşma Komisyonu, cezanın türünü değiştiremez. Örneğin ağır kusur cezasını kusur cezasına çeviremez. Ancak, ağır kusur cezasına tekabül eden tutarı, cezanın türü aynı kalmak şartıyla kusur cezasına tekabül eden bir tutara indirebilir⁸⁷.

5- Uzlaşmanın Sonuçları

Mükellef veya ceza sorumlusunun esas yönünden incelemeye alınan uzlaşma istemleri aşağıdaki şekillerde sonuçlandırılabilir:

⁸⁵ ÖZBALCI, a.g.e., s. 697.

⁸⁶ ÖZBALCI, a.g.e., s. 697.

⁸⁷ ÖZBALCI, a.g.e., s. 697.

a-Taraflar Arasında Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşma görüşmeleri sonunda taraflar arasında uzlaşma sağlanmışsa, uzlaşma keyfiyeti üç nüsha tutanak ile tesbit ve tevsik olunur. Düzenlenen tutanağın her üç nüshası da Komisyon Başkanı, üyeler ve uzlaşmada hazır bulunan mükellef, ceza sorumlusu veya bunların resmi vekaletini haiz vekilleri tarafından imzalanır.

Uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tüzel kişiye, küçük ve kısıtlıya veya vakıf, cemaait gibi tüzel kişiliği bulunmayan bir teşekküle ait ise, tutanağın bunların kanuni temsilcileri veya resmi vekaletini haiz olarak komisyona katılmış olan vekilleri tarafından imzalanır. Uzlaşma sonucunda düzenlenen tutanağın bir nüshası mükellef veya ceza sorumlusu veya bunların vekillerine derhal verilir. Tutanağın komisyonda kalacak ve vergi dairesine gönderilecek nüshalarının altına "Bu tutanağın bir nüshasını Uzlaşma Komisyonunda ... tarihinde aldım" ibaresi ve bunun altına da mükellefin, ceza sorumlusunun veya vekilinin adı, soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ olunur⁸⁸.

V.U.K.nun madde 93/2'de "İlgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin komisyonda yapılmasının caiz olduğu" hükme bağlanmış ise de, Ek 5. maddede, tutanağın ilgiliye derhal tebliğ edileceği belirtilmekte, bu genel esastan ayrılmıştır. Yani mükellef veya ceza sorumlusunun rızaları şart değildir. Tutanağın diğer nüshası da en çok üç gün içinde ilgili Vergi Dairesine gönderilir. Tutanağın üçüncü nüshası da Uzlaşma Komisyonundaki dosyaya konur.

b- Taraflar Arasında Uzlaşmanın Sağlanamaması

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda taraflar arasında uzlaşma sağlanamazsa Komisyonca bu husus belirtmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Bu tutanakların birer nüshası üç gün içinde Vergi Dairesine, mükellef veya ceza sorumlusu veya bunların vekillerine tebliğ olunur. Üçüncü nüsha tutanak da komisyondaki dosyaya konur.

Uzlaşma aşağıdaki hallerde temin edilememiş sayılır⁸⁹:

⁸⁸ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 249.

ÖZBALCI, a.g.e., s. 698

⁸⁹ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 249.

- Mükellef veya adına ceza kesilen sorumlu Uzlaşma Komisyonunun davetine gitmez, resmi vekaletini haiz vekillerini dahi göndermezse,
- Komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamazsa,
- Uzlaşma tutanağını ancak ihtirazi kayıtla imzalamaya razı olursa,
- İdarenin üzerine uzlaşmaya razı olduğu vergi veya ceza miktarı ile mükellef, sorumlu, kanuni temsilci ve vekillerinin üzerinde anlaşmaya varılmasını istedikleri vergi ve ceza miktarı arasında uygunluk bulunmazsa,

İşte, uzlaşma görüşmeleri sonucuda yukarıda belirtilen nedenlerden birisi yüzünden uzlaşma sağlanamazsa, Komisyonca bu husus belirtilerek tutanak düzenlenir.

Mükellef yönünden bilinen adreste tebliğin mümkün olmadığı hallerde, ilan tebliğ yoluna gidilebilir. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde Komisyonca tebliğ ilgilinin rızasına bağlıdır. (V.U.K.m.93)

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma isteminde bulunulamaz. Ancak, mükellefin dava açma hakkı vardır.

Kanunda uzlaşmanın "vaki olmaması" ve "temin edilememesi" terimlerinin kullanılmasında gerekli titizlik gösterilmemiştir. Ek 5/4 . maddede yer alan "uzlaşmanın temin edilememesi", vaki olmamayı da içine alacak genel bir deyim olarak kullanılmıştır. Fakat aynı maddenin son fıkrası ile Ek 7. maddedeki ifade, bu iki terimin farklı olduğunu gösterir niteliktedir.

Konunun pratik yönden önemi, Ek 7. maddenin 1. ve 4. fıkrasında, mükellefin uzlaşma vaki olmadığı hallerde, itiraz yoluna gidebileceğinin ifade edilmiş olması karşısında, uzlaşmanın temin edilememesi halinde ilgilinin itiraz hakkının olup olmayacağı noktasındadır.

Uzlaşma Komisyonlarınca, iyiniyetli mükellefin kanundan doğma hakkının zayi olmaması bakımından isteminin uzlaşmanın temin edilemediği gerekçesiyle reddedilmeyerek, uzlaşma konusu yapılması ve uzlaşmanın vaki olmadığı yolunda tutanak düzenlenmesi gerektiği belirtilerek, uzlaşmanın temin edilememesi halinde 15 günlük ek dava açma süresinden yararlanılamayacağı görüşü benimsenmiştir.

Doktrinde bu anlayış eleştirilmekte ve uzlaşmanın temin edilememesi halinde dava açma olanağı bulunmasaydı, olay hakkında uzlaşma tutanağı düzenlenip mükellef,

ceza sorumlusu veya görüşmeye katılmak üzerine kendisine davetiye gönderilen resmi vekiline tebliğ edilmesine gerek kalmazdı, görüşüyle Uzlaşma Komisyonunun bu tutumu eleştirilmektedir.

c- Uzlaşma İşlemlerinin Kesinliği

aa- Uzlaşmanın Sağlanması Halinde

Ek 5. maddeye göre, Uzlaşma Komisyonlarınca tutulan uzlaşma tutanakları kesindir. Uzlaşmanın vaki olması halinde bu tutanağın gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir. Ek 6. maddeye göre de; mükellef veya adına ceza kesilen üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit olunan hususlar hakkında hiçbir mercie (Danıştay dahil) itiraz ve şikayette bulunamaz.

Bu hüküm, uzlaşma kurumunun amacına da uygundur. Çünkü, bu kurum, uyuşmazlıkların yargı organlarına müracaat edilmeksizin, idare ile mükellef arasında karşılıklı anlayış havası içinde halledilmesi amacıyla kabul edilmiştir. Mükellef ile idare arasında uyuşmazlık çözümlendikten sonra, mükelleflerin veya adına ceza kesilenlerin yargı organlarına tekrar başvurmaları uzlaşma kurumunun ruhuna aykırı düşer.

Danıştay'ın yerleşmiş içtihatları da aynı doğrultudadır. Örneğin, "Mükellef uzlaşma tutanağını imzalamış olduğu gibi, herhangi bir ihtirazi kayıd da dermeyan etmemiş bulunduğundan, (uzlaşma yolu ile Danıştay'a başvurulamayacağından) davanın reddine" şeklinde karar vermiştir⁹⁰.

Ancak, Ek 6. maddenin "Uzlaşma Komisyonlarının Ek 5. maddeye göre tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir" şeklindeki hükmü uzlaşma isteminin usulüne uygun şekilde ve süresi içinde yapılması ve Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını aşmaması halinde uygulama imkanı bulabilecektir.

Nitekim, Danıştay 4. ve 13. Dairelerince, mükellef adına ikmalen veya re'sen takdir yolu ile salınan vergi ve vergi cezasının uzlaşılan miktar üzerinden, idareye ödeme yapıldıktan sonra Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını aştığının anlaşıldığı hallerde, uz-

⁹⁰ Danıştay 4. Dairesi, E. 1973/2227, K. 1973/1692, T. 22.5.1973 tarihli kararı.

laşma tutanağının kesinliğinden söz edilemeyeceği ve bu tutanağın Maliye Bakanlığınca iptal edilebileceği yolunda karar verilmiştir⁹¹.

Uzlaşma tutanağı Vergi Dairesine gelince, daha önce tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve vergi cezası uzlaşılan miktara göre düzeltilir ve yeni miktarlar üzerinden tahakkuk işlemi yapılır. Bu iş için düzeltme fişi kullanılır. Uzlaşma kararından sonra, ihbarname düzenlenmesi kanunen zorunlu değildir. Kaldı ki, kanunen düzenlenmesi zorunlu olmayan ihbarnameler düzenlense ve ilgililere tebliğ edilse dahi, mükellef yönünden yeni bir ödeme süresi doğurmazlar⁹².

bb- Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde

Ek 5. maddenin 3. fıkrası gereğince, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma isteminde bulunulamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, Uzlaşma Komisyonunca düzenlenen tutanak dava konusu edilemez. Şöyle ki;

a- Uzlaşma Komisyonunca düzenlenen tutanak, mükellef veya ceza muhatabının teklif ettiği miktar üzerinden uzlaşma isteminin reddine ilişkin bir idari işlem (karar) niteliğinde değildir. Çünkü, bir idari işlem, idari bir makam tarafından kamu kudreti kullanılarak, hukuki bir durum yaratan, hukuki bir durumu ortadan kaldıran veya hukuki bir durum yaratmayı reddeden tasarruflardır. Söz konusu tasarrufta ise kamu kudretinin kullanılması söz konusu değildir. Görüşme sırasında taraflar arasında eşitlik mevcuttur. Her iki taraf da diğerini ikna etmeğe, görüşünü kabul ettirmeye çalışmaktadır. Adeta açık bir pazarlık vardır. Bu durumda Uzlaşma Komisyonunun, kamu erkine sahip olma gibi bir üstünlüğü bulunmadığı gibi karşı tarafa görüşünü veya kararını empoze etmeye yetkisi yoktur. Bu husus ön inceleme sonucunda uzlaşma istemini reddeden Uzlaşma Komisyonu kararından tamamıyla farklıdır. Ön inceleme safhasında, komisyon kamu kudretini kullanmakta, mükellef veya ceza muhatabının katılımı olmadan uyulması zorunlu bir karar vermektedir⁹³.

⁹¹ Danıştay 13. Dairesi, E. 1973/1142, K.. 1974/1291 sayılı kararı.

⁹² Danıştay 7. Dairesi, E. 1971/5742, K. 1972/1755, T. 29.4.1972 tarihli kararı.

⁹³ ALİEFENDİOĞLU, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", *Danıştay Dergisi*, Yıl:1, Sayı:1, 1971, s. 60.

b- Uzlaşma Komisyonunca düzenlenen tutanak yargısal bir nitelikte de değildir. Çünkü yargısal bir karar taraflar arasında taraflar arasında mevcut uyuşmazlığı çözümlleyen amir bir hükümdür. Uzlaşma Komisyonu idare adına diğer tarafı oluşturur, fakat hüküm vermek durumunda değildir. Bu nedenle Uzlaşma Komisyonunca düzenlenen tutanağı yargısal nitelikte kabul ederek, temyiz talebi ile üst mercie başvurulmasında isabet yoktur.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde düzenlenen tutanaklar hiçbir mercide dava konusu edilemezler. Bunlar sadece durumu saptayan birer belge niteliğindedir.

cc- Uzlaşma Komisyonlarının Ön İnceleme Sonucunda Verdikleri Red Kararları

Uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce, uzlaşma isteminin usulüne uygun olarak, süresinde yapılıp yapılmadığı, yetki sınırlarını aşp aşmadığı yolunda yaptıkları ön inceleme sonucunda verdikleri red kararları hakkında dava açılıp açılmayacağını belirten açık bir kanun hükmü bulunmamakta ve Ek 6. maddenin "mükellef veya adına ceza kesilenen, üzerinde anlaşılan ve tutanakla tesbit edilen hususlar hakkında bilahare Danıştay dahil hiçbir yere itiraz ve şikayette bulunulamaz" hükmü de, ön inceleme safhasında verilen red kararlarını kapsamamaktadır. Bu fıkra, üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında hüküm getirmekte olup, ön incelemede ise, uzlaşmanın varlığından söz edilemez, ortada düzenlenmiş bir tutanak da yoktur.

Diğer yandan, ön inceleme safhasında verilen red kararı işin esası incelenmeden önce alınmış olan bir karardır. Bu karar üzerine dava açılabilmesine dair uzlaşmayla ilgili maddelerde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bunlar tek taraflı, kesin ve yürütülmesi gerekli olan ve hiçbir makamın onaylamasına bağlı olmayan kararlardır.

Her ne kadar, ön inceleme sonucunda verilen red kararı üzerine mükellef veya ceza muhatabının dava yoluna gidebileceği, bu nedenle Uzlaşma Komisyonunca verilen bu kararın, uyuşmazlığın çözümü yönünden kesin nitelikte bulunmadığı ileri sürülebilirse de, gerçekte burada söz konusu olan, uyuşmazlığın uzlaşma yoluyla çözümlenmesidir. Uzlaşma Komisyonunun red kararı üzerine bu yol kapanmakta ve mükellef veya ceza

muhatapı için uzlaşma kurumundan faydalanma imkanı kalmamaktadır. Bu nedenle bu kararın kesin nitelikte bulunduğu ve Anayasa'nın 114. maddesine göre bu karara karşı Danıştay'a iptal davası açılabilir⁹⁴.

Danıştayın bu konuda verdiği kararlardan biri aşağıdadır:

"Uzlaşma Komisyonuna başvurmanın süre yönünden reddine ilişkin karar, ön inceleme safhasında, bu komisyonca kamu gücü kullanılarak, yükümlü veya ceza muhatabının iştiraki olmadan verilen, uyulması mecburi ve kesin nitelikte bir karar olup, Anayasanın 114. maddesi hükmü uyarınca uzlaşma müessesesinden faydalanma yolu kapanan yükümlüce, bu karara karşı Danıştay'da iptal davası açabileceğinden, davalının usule ilişkin iddialarının kabulü olanağı bulunmadığına..."⁹⁵.

Danıştay başka bir içtihadında ise, Uzlaşma Komisyonunun bütün kararlarının kamu erkine dayalı, kesin ve yürütülmesi gerekli kararlardan olduğunu vurguladıktan sonra, "bir verginin tarh ve tahakkuku üzerine açılan davalara bakmakla vergi mahkemeleri görevli kılınırken, bu tarh ve tahakkukan ayrılabilir nitelikte olup, davaya konu oluşturabilecek vergiye ilişkin idari işlemler hakkında açılacak davaların idare mahkemesinde görülmesini kabul etmek, yasanın sistem ve amacıyla bağdaşmaz" şeklinde karar vermiştir. Ne var ki bu dava, salınan vergi ve cezanın tahsilini kendiliğinden durdurmaz⁹⁶.

d- Uzlaşma ve Dava Açma

aa- Uzlaşma İsteminden Önce Dava Açılmış Olması Halinde

Mükellef veya ceza muhatapı aynı vergi ve ceza için daha önce dava açmış, daha sonra da uzlaşma isteminde bulunmuş ise, dava dilekçesini alan Vergi Mahkemesi, uzlaşma işlemi sonuçlanıncaya kadar inceleme yapamaz ve karar veremez. Şayet herhangi bir karar verilirse, bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde mükellef, uzlaşma sağlanana vergi ve cezaya; adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz⁹⁷.

⁹⁴ ALİEFENDİOĞLU, a.g.m., s. 59.

⁹⁵ Danıştay 13. Dairesi, E. 1973/1387, K. 1975/3892, T. 22.12.1975 tarihli kararı.

⁹⁶ S.KANETİ, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 123, Kasım 1991, s. 48.

⁹⁷ AKSOY, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 165.

bb- Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellef veya ceza muhatabı, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili Vergi Mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. (V.U.K.Ek Madde 7). Uzlaşma tutanağının tebliğ edilmemiş olmasına rağmen uzlaşmanın vaki olmadığının öğrenilmesi üzerine açılan davanın yürütülmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.

V.U.K.Ek Madde 7'de "uzlaşmanın vaki olmaması" halinde mükellef veya ceza sorumlusunun Vergi Mahkemesinde dava açabileceği hüküm altına alınmış olduğu halde, "uzlaşmanın temin edilememesi" durumunda mükellef veya ceza sorumlularının Vergi Mahkemesine müracaat edip edemeyecekleri konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Farklı uygulamalara konu olan bu soruna Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı ile kesin bir çözüm getirilmiştir. 23.10.1986 tarih ve E. 1986/2, K. 1986/2 nolu İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı şu şekildedir: "V.U.K Ek Madde 7'de vergi veya cezaya muhatap olanın ancak uzlaşmanın vaki olmaması halinde dava açabileceğine değinilmiş olması, uzlaşmanın temin edilemediği haller olarak nitelendirilen durumlarda dava açma olanağının ortadan kalkması biçiminde yorumlanamaz. V.U.K.m.3/II, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiğini, lafsız açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin konuluşundaki amaç, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının gözönünde tutularak yorumlanması gerektiğini belirtmektedir. Uzlaşmanın Vergi İdaresi ile yükümlüyü uyuşmazlık çıkarmadan önce bir kez düşündürmek ve mümkün olursa anlaşmalarını sağlamak amacıyla yasaya konulduğu gözönünde tutulduğunda, yasa koyucunun uzlaşma çağrısına uyan ancak uzlaşmayan yükümlü ile toplantıya katılmayan veya tutanağı imzalamayan yükümlü arasında dava yoluna başvurma bakımından bir farklılık yaratmak istediği düşünülemez. Bu durumda, uzlaşma davetine uymayan veya tutanağı imzalamayan yükümlülerin önceden dava açmamışlarsa, tutanağın tebliğ tarihinden başlayarak 15 gün içerisinde yargı yoluna başvurma hakları saklıdır".

Bu karar aşağıdaki gerekçeye dayanmaktadır:

"Her ne kadar kanun koyucu uzlaşma müessesesini "uzlaşmanın vaki olması"

ve "uzlaşmanın vaki olmaması" kavramlarını esas alarak düzenlemiş olmasına rağmen Ek 5. maddenin dördüncü fıkrası başında, mükellefin veya adına ceza kesilenin Uzlaşma Komisyonunun davetine icabet etmemesi, Komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerini anlatmak üzere bir de "uzlaşmanın temin edilememesi" kavramına yer vermiş ise de, uzlaşmanın temin edilememiş sayılacağı belirtilen bu hallerde doğacak olan hukuki sonuçların açıklanmamış olması ve kanun koyucunun Ek 5. maddede "uzlaşmanın vaki olması" halini açıkladıktan hemen sonra "uzlaşmanın temin edilememesi" kavramına yer vermiş olması karşısında; bu kavramın "uzlaşmanın vaki olması" kavramının karşıtı olaak "uzlaşmanın vaki olmaması" kavramına nazaran daha dar bir kapsam atfedilerek bu kavramın özellik arzeden bu üç hali anlatmakta kullanıldığının, bu üç hal için duraksamayı gidermek ve bu hallerde de "uzlaşma vaki olmamış sayılır" denilmek amacıyla kullanıldığının kabulü gerekir".

"Esasen ilgililerin vergi mahkemesinde dava açma süresi olan 30 gün içinde hem uzlaşma yoluna hem de dava yoluna başvurabilmelerini mümkün kılan bu süre içinde uzlaşma yoluna başvurmakla yetinerek dava açmayanlara, uzlaşmaya varılamaması halinde dava açma süresi geçmiş bile olsa, dava açma imkanı tanıyan kanun koyucunun, uzlaşmaya Ek 5. maddede sayılan bu üç halden biri sebebi ile varılamamış olmasını bu ana ilkelerden ayrıktuttuğunu ve bu hallerde Ek 7. maddede yer alan koşullarla dava açma imkanı tanımadığını söyleyebilmek için açık hüküm bulunması zorunludur ve bu yolda açık bir hüküm de yoktur".

"Bütün bu nedenler ve 213 sayılı V.U.K.nun 3. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır" hükmü birlikte düşünüldüğünde; Ek 7. maddenin 1. fıkrasında yer alan "uzlaşmanın vaki olmaması" kavramının; "uzlaşmanın temin edilememesi" kavramı ile ifade edilmi olan halleri de kapsayacak şekilde kullanılmış genel bir kavram olarak anlaşılması gerekir⁹⁸".

Yukarıda bahsedilen İçtihadı Birleştirme Kararı çerçevesinde, önceden dava açmamaları koşuluyla uzlaşma davetine uymayan veya tutanağı imzalamayan veya bu

⁹⁸ KANETİ, a.g.m., s. 48.

tutanağı ihtirazi kayıtla imzalayan mükellef veya ceza muhataplarının uzlaşma tutanağının tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde yargı organlarına dava açmaya hakları vardır.

Sonuç olarak; uzlaşmanın vaki olmadığı veya temin edilemediği hallerde vergi mükellefleri veya kendisine ceza kesilenler, Ek madde 7'de belirtilmiş olan şartlar altında vergi yargısı organlarına başvurarak dava açma yoluna gidebilirler.

cc- Yalnız Vergi veya Yalnız Ceza Üzerinde Uzlaşmaya Varılması Halinde

Uzlaşmaya varılmış ise mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza için dava açma hakkını kaybeder. Bazen, uzlaşma yalnız vergi veya yalnız ceza üzerinde temin edilmiş olabilir. Uzlaşmanın yalnız vergi veya yalnız ceza üzerinde sağlanmış olması halinde de mükellefin her ikisine de dava açma hakkı düşer. Bu bakımdan vergi üzerinde uzlaşmaya varılmışsa, Ek 7. maddenin 3. fıkrası gereğince ne bu vergiye ve ne de bu verginin bağlı olduğu cezaya veya yalnız ceza üzerinde uzlaşılmışsa, ne bu cezaya ve ne de ceza ile ilgili vergiye karşı dava açılmaz.

Danıştay'ın bu konuyla ilgili bir kararı şu şekildedir: "Uyuşmazlığın bir bölümü hakkında uzlaşmaya gidilmesi halinde, uzlaşmaya gidilmeyen bölümün itirazsız kabulü gerekir. Sadece ceza yönünden uzlaşmaya gidilmesi ve uzlaşma sağlanması halinde, vergi asılları da dava konusu edilemez⁹⁹.

Ancak, uzlaşma görüşmelerinin, komisyonların yetki sınırını aşması veya Maliye Bakanlığınca uzlaşma konusuna alınmayan vergi aslı nedeniyle sadece ceza için yapılması ve bu görüşmelerden olumlu sonuç alınmaması halinde, hem ceza, hem de uzlaşmaya girmemiş olmasına rağmen vergi aslı için dava açma yoluna gidilebilir.

dd- Uzlaşma İsteminin Ön İncelemede Reddi Halinde

Uzlaşma istemi, esasa girmeden aşağıda belirtilen nedenlerle reddedilebilir:

a- Uzlaşma istemi, uzlaşma konusuna alınmamış bir vergi aslı ve bunun cezasıyla veya yetki sınırlarını aşan bir vergi aslı ile ilgili olabilir. Bu takdirde elden getirilen uzlaşma dilekçelerinin alınmaması gerekir. Fakat, uzlaşma isteminin yanlışlıkla gözden

⁹⁹ Danıştay 9.Dairesi, E. 1986/2266, K.1987/2578 sayılı kararı.

kaçması veya dilekçenin posta ile gönderilmesi halinde, ön inceleme safhasında istemin reddi üzerine 15 günlük ek dava açma süresinden yararlanabilme konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte; Maliye Bakanlığı 120 ve 131 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliğlerinde, belirtilen durumlarda, iyiniyetli mükelleflerin haklarının kaybolmaması için istemin uzlaşma konusu yapılarak, uzlaşmanın vaki olmadığı tarzında tutanak düzenlenmesi ve bu suretle 15 günlük ek dava açma süresinden yararlanma olanağı sağlanmıştır.

b- Uzlaşma konusu miktar başvuru komisyonun yetki sınırlarını aşıyorsa, talep yetkili komisyona aktarılır. V.U.K. Ek Madde 5/2, komisyonun uzlaşma yetkisi dışında bulunduğunu tesbit etmesi halinde, esasa geçmeden istemi reddedeceğini açıklamakta ise de, Maliye Bakanlığı'nın 147 nolu V.U.K. Genel Tebliğinde isabetli olarak ve yasanın ruhuna daha uygun biçimde bu durumda istemin yetkili komisyona aktarılması kabul edilmektedir¹⁰⁰.

c- Şahıs ortaklıklarında, tarhiyat ortaklık faaliyetinden doğmakta, ancak vergiler ortaklar adına ayrı ayrı tarh edilmekte olduğundan, uzlaşmanın yapıldığı takdirde tüm ortakları kapsamasına dikkat edilecek, aynı matrah farkı nedeniyle bir ortağın uzlaşma isteminde bulunması, diğerinin ise dava açması halinde, ya tüm ortakların uzlaşma isteminde bulunmaları temin edilecek, ya da uzlaşma istemi reddedilecektir.

Danıştay'ın bu konudaki bir kararı şöyledir: "Uzlaşma talebinde bulunan davacının uzlaşmaya davet edilmesi üzerine, şirketin diğer ortağı ile uzlaşma temin edilemediğinden, kendisi hakkında da uzlaşmaya varılamayacağı nedeniyle uzlaşmanın temin edilememiş sayılması yolunda dilekçe vererek 15 günlük süre içinde açtığı davanın süresinde kabul edilerek esastan karara bağlanmasında hukuka aykırılık yoktur"¹⁰¹.

d- Kollektif şirket ortaklarının tamamının kendi adlarına salınan vergide ve hem de ortaklık tüzel kişiliği adına salınan cezada şirket ile birlikte uzlaşma isteminde bulunmaları halinde, bu istem kabul edilecek, aksi halde uzlaşma istemi reddedilecektir.

e- Uzlaşma dilekçesinin Ek 4. maddede yazılı kimseler tarafından imzalanmamış olması halinde, uzlaşma istemi hiç yapılmamış sayılır. Ek dava açma süresi söz konusu değildir.

¹⁰⁰ KANETİ, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1986/1987, s. 231.

¹⁰¹ Danıştay 3. Dairesi, e. 1989/2329, K. 1991/177 sayılı kararı.

Danıştay vermiş olduğu bir kararda, kooperatifi tek başına temsil etme yetkisi olup olmadığı araştırılmadan kooperatif başkanının uzlaşma başvurusunu kabul eden Uzlaşma Komisyonu'nun uzlaşma sağlamasını hukuka aykırı bulmuştur¹⁰².

f- Uzlaşma dilekçelerinin 30 günlük dava açma süresi içinde verilmesi gerekir. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan başvuru hükümsüzdür. Ek dava açma süresi söz konusu değildir.

Danıştay bu konuda "uzlaşma isteminin dava açma süresinden sonra yapılmış olması halinde yükümlü 213 sayılı kanunun Ek 7. maddesinde öngörülen 15 günlük süreden yararlanamaz" şeklinde karar vermiştir¹⁰³.

g- Uzlaşmaya davet yazısı, ilgilinin dilekçede gösterdiği adresin yanlış veya mevhum olması nedeniyle tebliğ edilemediğinde, istem geçersiz sayılır.

e- Uzlaşma ve Ödeme

aa- Uzlaşmanın Sağlanması Halinde

Uzlaşma ile ilgili Ek 8. madde hükmüne göre, uzlaşma vaki olduğu takdirde buna dair düzenlenen uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmiş ise kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenir¹⁰⁴.

Kanuni ödeme zamanı geçmiş olan vergi ve cezaların, ödeme vadesi, uzlaşma tutanağının tebliği ile belli olduğundan, ayrıca ihbarname çıkarılmasına gerek yoktur. Yanlışlıkla ihbarname çıkarılsa dahi, bunların kanuni ödeme zamanlarına etkisi yoktur.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında, "Kanuni ödeme süreleri geçmiş olan vergi ve cezaların, uzlaşma tutanağının tebliği tarihi olan 3.3.1970'ten itibaren bir aylık süre içinde ödenmesi gerekirken, vergi aslının 24.9.1970 günlü makbuzla ödendiği herne kadar ödeme, uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihten sonra çıkarılan ihbarnamelerin tebliğinden itibaren bir ay içinde yapılmışsa da, uzlaşma kararından sonra düzenlenmesi kanunen zorunlu bulunmayan ihbarnamelerin tebliğ edilmesinin yeni bir ödeme süresi doğur-

¹⁰² Danıştay 3. Dairesi, E. 1990/1800, K. 1992/259 sayılı kararı.

¹⁰³ Danıştay 9. Dairesi, E. 1986/4326, K. 1987/3457 sayılı kararı.

¹⁰⁴ ÖZBALCI, a.g.e., s. 702.

mayacağı" gerekçesiyle, süresi içinde vergi aslı ödenmediğinden, uygulanan cezaların aften yararlandırılmamasına karar vermiştir¹⁰⁵.

bb- Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde

Uzlaşma sağlanmadığı takdirde ise, vergi ve cezalar V.U.K.nun 112, 368. maddeleri ile İ.Y.U.K.'nun 27. maddesine göre ödeme yapılır.

Vergi cezaları ise cezaya karşı dava açılmadığı takdirde dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay, cezaya karşı dava açıldığı takdirde ise; Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmeden kesinleştiği takdirde kararın ilgiliye tebliğinden itibaren 15 gün, kararın temyiz edildiği hallerde kesin kararın ilgiliye tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

f- Uzlaşma ve Cezalarda İndirim

213 sayılı V.U.K.nun 376. maddesine göre, re'sen veya ikmalen tarh olunan vergilerde, mükellef dava açma süresi içinde yazılı olarak başvurup da itirazı bulunmadığını ve bu nedenle belirtilen indirimden yararlanmak istediğini bildirirse;

- a) Kaçakçılık veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada üçte ikisi,
- b) Tekrarı halinde kesilen cezanın üçte biri,
- c) Usulsüzlük cezasının üçte biri

indirilir.

Ancak, Ek 9. madde gereğince, uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376. madde gereğince bir indirim yapılması mümkün olmadığı gibi, hakkında 376. madde hükmü uygulanan vergi ve cezalar için de uzlaşma hükümleri uygulanmaz.

Ek 9. maddenin 2. fıkrası uyarınca, mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma müzakerelerini (uzlaşma sonunda vergi ve cezada elde edebileceği indirim ile uzlaşma dışında 376. maddeye göre sağlayabileceği ceza indirimini karşılaştırmak suretiyle) izler ve istediği miktarda indirimi sağlayamadığı takdirde, uzlaşma tutanağının imzalanıncaya

¹⁰⁵ Danıştay 7. Dairesi, 29.4.1972 gün ve E. 1971/742, K. 1972/1755 sayılı kararı.

kadar uzlaşma isteminden vazgeçtiğini beyanla olaya 376. maddenin uygulanmasını isteyebilir.

Burada kanun koyucu, uzlaşma isteminde bulunana bir seçme hakkı tanımış ve uzlaşma tutanağını imzalamadan önce uzlaşma isteminden vazgeçtiğini bildirerek kendisine V.U.K.nun 376. maddesi hükmünün uygulanmasını isteme hakkı vermiştir¹⁰⁶.

Yukarıdaki maddenin uzlaşma istemi reddedilenler hakkında da uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık olmamakla beraber, uygulamada uzlaşma istemi Komisyonca reddedilmiş ve uzlaşma isteminden vazgeçildiğinin Uzlaşma Komisyonundan karar çıkıncaya kadar bildirilmemiş olduğu sabit olan yükümlülerin de ceza indiriminden yararlanabilecekleri yolunda içtihat yerleşmiştir.

Örneğin, Danıştay bir kararında "213 Sayılı V.U.K.nun 376. maddesindeki ceza indiriminden faydalanma; itiraz süresi içinde müracaatı, kanunda belirtilen vadede ödeme ve itiraz etmeme koşullarına bağlanmış, ayrıca Uzlaşma Komisyonuna başvurulmaması gerektiği koşulu aranmamıştır. Olayda, aynı kanunun Ek 7. maddesinde uzlaşma istemi reddedilenlere tanınan 15 günlük ilave itiraz süresi içinde idareye müracaat edildiği ve vergi aslı ile indirimli ceza kanunda öngörülen vadede ödendiği ve itiraz edilmediği anlaşıldığından davacının 376. maddeden yararlanması gerekir"¹⁰⁷ şeklinde karar verilmiştir.

Başka bir kararda da "Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra V.U.K Ek. 7. maddesine göre tanınan 15 günlük ilave dava açma süresi içinde uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açmak yerine 213 sayılı 376. madde uyarınca ceza indiriminden yararlanma talebinde bulunulabilir"¹⁰⁸ denilmiştir.

g- Uzlaşma ve Gecikme Faizi

Uzlaşma kurumundan yararlanan mükellefler 3239 sayılı kanunun yürürlük tarihinden önce Uzlaşma Komisyonuyla anlaştıkları vergi ve ceza miktarını ödemekteydi. 1.1.1986 tarihinden sonra ise söz konusu kurumdan yararlanmak isteyen mükellefler artık

¹⁰⁶ H.F.KARAGÖZOĞLU, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Vergi Hukuku Yayınları: 2, Ankara 1973, s. 606.

¹⁰⁷ Danıştay 4. Dairesi, 14.12.1976 gün ve e. 1976/2275, K. 1976/3159 sayılı kararı.

¹⁰⁸ Danıştay 4. Dairesi, E. 1988/1409, K. 1989/1264 sayılı kararı.

adı geçen kanunun V.U.K.nun 112. maddesinde yaptığı değişiklik gereği ayrıca gecikme faizi de ödemek zorundadırlar.

Gecikme faizi uygulamasına ait ilk hüküm, V.U.K.nun 112. maddesinde değişiklik yapan ve 1.1.1983 tarihinde yürürlüğe giren 2791 sayılı kanunla getirilmişti. Bu hükme göre sadece dava konusu edilen ve mahkeme kararına göre tahakkuk eden vergilere gecikme faizi uygulanmakta iken; 1.1.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 3239 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle, gecikme faizi uygulama alanı genişletilmiştir. Böylece dava konusu edilerek kesinleşen vergiler yanında, dava konusu edilmeksizin ve uzlaşarak kesinleşen vergilere de gecikme faizi uygulanmaya başlamıştır.

Anayasa Mahkemesi, V.U.K.m.112/3'nin iptali için yapılan başvuruyu reddetmiştir. Söz konusu karara göre, "gecikme faizi"nin dayandığı ekonomik mantık şudur: "Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Enflasyonist ortamda vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemedede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir"¹⁰⁹.

213 sayılı V.U.K.nun 3239 sayılı kanunla değişik 112. maddesinin 3. fıkrasında öngörülen gecikme faizinin, 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine uygulanıp uygulanmayacağı konusunda yasada boşluk söz konusudur. Bu boşluk Danıştay'ın 3.7.1989 tarihli ve 5/3 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı ile doldurulmuştur.

"İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilerle, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına ve uzlaşılan vergilerde uzlaşılan vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren "gecikme faizi" uygulanmasını öngören, 213 sayılı V.U.K.-nun 3239 sayılı kanunla değişik 112. maddesinin 3 numaralı paragrafında yer alan hükme dayanılarak 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara "gecikme faizi" uygulanması olanağı bulunmamaktadır".

Bu karar aşağıdaki gerekçeye dayanmaktadır:

¹⁰⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.1988 tarih ve 7/27 sayılı kararı.

"Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır, Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez".

"112. maddenin 3239 sayılı kanunla değişik metninin, özel ödeme zamanları 1.1.1986 tarihinden sonra rastlayan, bu tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhlara, 1.1.19986 tarihinden vade tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanmasının mümkün kıldığını, kanunun yürürlükte bulunduğu bu süre için faiz hesaplanıp istenmesinin kanunun geriye yürütülmesi sayılamayacağı görüşü de yerinde değildir. Kanunda bu uygulamaya imkan verecek bir açıklık ya da intikali bir hüküm yer almadığından, bu görüş kanunun sözüne aykırıdır"¹¹⁰

Gecikme faizi, vergi cezası olmaması nedeniyle uzlaşma kapsamı dışındadır. 112. maddede yapılan değişikliğin gerekçesinde, gecikme faizinin vergi cezası olmadığı, gecikme nedeniyle kamu alacağının reel değerinde meydana gelen eksilmeyi telafi maksadıyla öngörüldüğü belirtilmiştir. Ancak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda tarhiyatın ilgili bulunduğu dömeni içinde bulunulan yıldan uzaklığı gecikme faizinin büyük tutarlara erişmesine neden olmaktadır. Bu durum uzlaşma isteminde bulunulmasını engelleyici en önemli faktör olmaktadır.

Uzlaşma isteminde bulunulduğu hallerde ise görüşmeler sonucunda yetkili komisyonun uzlaşma konusu vergide teklif ettiği en düşük tutar ve bu tutar üzerinden hesaplanacak vergi cezası ile gecikme faizi toplamının yüksekliği ve bu yüksekliğin temininde gecikme faizinin etkisinin fazlalığı, uzlaşmanın vaki olmaması sonucunu ortaya çıkaracaktır.

Soruna bir diğer açıdan bakıldığında; mükellefler gecikme faizinin yüksek tutarlara ulaşması nedeniyle uzlaşma gerçekleşse bile vergi aslını ödemekle yetinmekte,

¹¹⁰ KANETİ, a.g.m., s. 42.

6183 sayılı kanunun 58. maddesi gereğince cezaya ceza hesaplanmadığından, vergi cezası ile gecikme faizlerini ödemeyi aksatmaktadırlar. Bu durum mükellefin yararına olmakla birlikte; devlet alacağının sürüncemede kalmasına ve bir an önce tahsil edilmemesine sebep olmaktadır. Oysa uzlaşmadan amaç, devlet alacağının pazarlık konusu yapılarak kamu borçlusundan mümkün olan en kısa süre içinde azami olarak tahsil edilmesidir.

B- TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

1- Uzlaşmanın Konusu

V.U.K.na 3239 Sayılı Kanunun 33. maddesi ile, Ek 11. madde olarak "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" kurumu eklenmiştir. Ek 11. maddede "Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle, kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir" denilmiştir. Ek 11. maddenin son fıkrasında da "Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller yönetmelikle belirtilir" hükmü yer almıştır. Bu konuda "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği", 16.2.1987 tarihinde 19374 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olup, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu 1.3.1987 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapılırken bulunacak vergi matrah farkları ve bunlara göre kesilecek vergi cezalarına karşı, bu vergi ve cezalar henüz tarh edilmeden vergi idaresi ile mükellefin pazarlık sonucu anlaşmalarıdır.

Ek 1. madde'ye göre aşağıdaki konularda tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilebilir:

- Tarhiyatta vergi hataları ve maddi hatalar bulunması,
- Yanılma halinin bulunması,
- Kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edilememesi,
- Müphem ve yoruma mütehammil hususların bulunması,
- Tarhiyata esas alınan hükümlerin Maliye ile yargı mercileri tarafından farklı yorumlanması,
- Ortalama kar haddi ve gider esasına göre tarhiyat yapılmış olması.

Yukarıda sayılan bütün konular, kasıt unsuru taşımayan durumlardır. Hatta defterlerde yapılan maddi hatalar, değerlendirme hataları, randıman farkından doğan tarhiyatlar bile uzlaşma konusu dışında tutulmuştur. Uygulamada ise Maliye Bakanlığı, uzlaşma konusunu geniş tutmakta; kasıt unsuru taşımayan her türlü tarhiyatı uzlaşma konusu yapmaktadır¹¹¹.

Ancak tüm bu vergi tarhiyatı ve ceza uygulamalarının, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu olabilmesinin ön şartı, bunların bir vergi incelemesine dayalı olarak yapılmış olmasıdır. Vergi incelemesine dayanmayan her türlü vergi tarhiyatı ile ceza uygulamaları, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu dışındadır.

Yine bir vergi incelemesine dayanmakla beraber, vergi tarhını veya ceza kesilmesini gerektirmeyen tesbitler de, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna dahil değildir. Zarar tenzili raporlarında ve yatırım indiriminden faydalanılacak miktarı azaltan vergi tekniği raporlarında olduğu gibi. Bu raporların düzenlenen vergi inceleme raporları ekinde işleme konmaları halinde, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olacakları ise açıktır¹¹². Söz konusu tesbit raporlarının tek başlarına mükellefe tebliğ edilmesi halinde bu raporlara karşı mükellefin dava açma hakkı bulunmakla birlikte, uzlaşma isteminde bulunma hakkı yoktur.

2- Uzlaşmanın Kapsamı

a- 1.1.1995 Tarihine Kadar

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesine göre, vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve V.U.K.na göre Maliye Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar (usulsüzlük ve özel usulsüzlük dahil) tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmektedir.

Bu maddeye göre, vergi incelemelerine dayanılarak ikmalen veya re'sen tarh edilen (Maliye Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu);

- Bütün vergi, resim ve harçlar ile,

¹¹¹ KİTİŞ, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 96, Ağustos 1989, s. 4.

¹¹² T.YÜCEL, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Değerlendirmeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan 1988, s. 26.

- Matrahını bazı vergilerin teşkil ettiği fonlar (Savunma Sanayiini Destekleme Fonu; Sosyal Dayanışma Fonu; Çıraklık, Kalfalık Fonu) ve dahili tevkifat ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar (kaçakçılık, ağır kusur, kusur cezaları, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilecektir.

Yine yapılan vergi incelemeleri sonunda,

- Tesbit edilecek vergi farkları ile bu farklara kesilecek vergi cezaları,
- Mükellefin haksız yere vergi iadesine sebebiyet verdiğinin tesbiti halinde, geri alınacak vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi cezaları,
- V.U.K.nun 338 (iştirak), 346 (teşvik) ve 347 (yardım) maddeleri hükümleri uyarınca anılan suçları işleyenlere kesilecek vergi cezaları, yönetmelikte açıkça belirtilmemesine rağmen, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmektedir.

Yönetmelikte, Maliye ve Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergiye ilişkin cezalar arasına parantez içi hükümle usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da dahil edilmiştir. Buna göre;

- 352. maddede yer alan usulsüzlükler,
- 353. maddede yer alan fatura ve benzeri evrak alıp vermemekle ilgili özel usulsüzlük cezaları,
- 355. maddede yer alan, damga vergisine ilişkin usulsüzlük cezaları,
- Mükerrer 355. maddede yer alan, bilgi vermemeyeyle ilgili özel usulsüzlük cezaları,
- 356. maddede yer alan cezalar

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına dahildir. Ancak Belediye ve İl Özel İdarelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile matrahı Takdir Komisyonu tarafından belirlenen Veraset ve İntikal Vergisinin tarhı ve kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır.

b- 1.1.1995 Tarihinden Sonra

V.U.K.nun Ek 11. maddesinin 1. fıkrasında 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı kanunun 22. maddesiyle yapılan ve 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle; Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda

tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. İnceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tesbitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezasının tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Ek 11. maddenin değişiklikten önceki hükmünde ise; "Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir" şeklindeydi. Değişiklikten önceki hükme göre Maliye Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlar için kesilecek vergi cezaları olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları ile genel ve özel usulsüzlük cezalarının tamamı için tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurulabilmekte olup bunun için önşart salınacak olan vergi, resim ve harçlar ile kesilecek olan cezaların bir vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek veya kesilecek olması idi¹¹³.

İlgili maddede yapılan değişiklik gerekçesinde de; "Kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza incelemeleri sırasında kaçakçılık suçu cezası kesilmesini gerektiren fiillerin tesbiti nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası (.....) tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmaktadır. Mevcut düzenlemeye göre, vergi dairelerince yapılmış olan tarhiyatlara kaçakçılık cezasının kesilmiş olması veya vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarda kaçakçılık cezasının kesilmesinin önerilmiş olması durumlarında mükelleflerin talepleri halinde (.....) tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sırasında kesilen veya kesilmesi önerilen kaçakçılık cezaları uzlaşma konusu olabilmekteydi. Bu kanunla V.U.K.nun 344. maddesinde yapılan değişiklikle, kaçakçılık suçu cezası münhasıran, mükelleflerin kasıtlı olarak vergi kaçırmaları fiillerine bağlanmakta, yalnızca bulunan matrah farklarının belli hadleri aşması nedeniyle kaçakçılık suçu cezası kesilmesi uygulamasına son verilmektedir. 344. maddede yapılan bu değişikliğe paralel olarak, sahte belge düzenlemek, kullanmak, çift defter tutmak gibi hileli yollara başvurarak kasten vergi ziyanına sebebiyet verenlerin, uzlaşma gibi hafifletici uygulamalardan yararlanmalarını önlemek için, kaçakçılık suçu cezası kesilmesini gerektiren fiillere bağlı vergi ve cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmaktadır" şeklinde açıklama yapılmıştır¹¹⁴.

¹¹³ EROĞLU, a.g.e., s. 720.

¹¹⁴ GÜREL, a.g.m., s. 70.

Kaçakçılık cezasını gerektiren kaçakçılık suçu 4008 sayılı Kanunun 13. maddesiyle değişikliğe uğramıştır. Bu madde ile V.U.K.nun 344. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Değişikliğe uğrayan bu kanun maddesinin gerekçesinde de; ".....maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yer alan fiillerle vergi ziyana sebebiyet veren mükelleflerin kaçakçılık suçu cezası ile cezalandırılmalarının yanısıra ceza mahkemelerince de mutlaka yargılanmaları sağlanacak ve adlarına kaçakçılık cezası kesilenler tarhiyat öncesi uzlaşma gibi hafifletici hükümlerden yararlanamayacaklardır. Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önceki fiiller hakkında bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan madde hükümleri uygulanacaktır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Bu düzenleme sonucu sadece kaçakçılık suçu cezası kesilen veya kesilecek olan tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışında kalmış olduğundan, kusur veya ağır kusur cezası kesilmiş veya kesilecek olan tarhiyatlar için mükelleflerin uzlaşma istemeleri halinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarınca bu istemler değerlendirilecek, yürürlükteki uzlaşma hükümleri çerçevesinde işlem yapılacaktır.

4008 sayılı kanunla getirilen düzenleme uyarınca kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma yapılamayacağı hükmü, 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan; bu tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile kesilen kaçakçılık cezaları için 1.1.1995 tarihine kadar yürürlükte olan hükümler uygulanacak ve mükellefin istemesi halinde Uzlaşma Komisyonlarınca uzlaşma günü tayin edilerek uzlaşma konusu yapılacaktır¹¹⁵.

c- Uzlaşmanın Yapılabilmesi İçin Bir Vergi İncelemesine Dayanması

Gerekir

Ek 11. maddenin eski ve yeni şekliyle getirilen hükümlerinde tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılabilmesi için salınacak vergi ve kesilecek cezaların bir vergi incelemesine dayanması gerekmektedir.

¹¹⁵ M.DÜNDAR- A.E.ŞAHİN, "Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 93, Haziran 1996, s. 50.

Vergi incelemesine dayanılarak yapılacak tarhiyatlar, V.U.K.nun 29. ve 30. maddelerine dayanılarak yapılan tarhiyatlardır. Ancak V.U.K.nun 30. maddesinde Takdir Komisyonları tarafından takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyat, bir vergi incelemesine dayanmadığı (sadece tesbit özelliği taşıdığı) için tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır.

V.U.K.nun 135. maddesinin 1. fıkrasında vergi incelemesi (4008 sayılı kanunun 3. maddesiyle değişen şekli) "Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük Mal Memuru, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları veya Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır. İlgili kanun maddesinin 2. fıkrasında Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir" denilmektedir.

İlgili kanun maddesi uyarınca Takdir Komisyonunun vergi incelemesi yapması mümkün olmadığından, yapmış oldukları matrah takdirleri de V.U.K.nun 30. maddesine göre olmasına rağmen, salınacak vergi ve kesilecek cezalardan tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Bu nedenle yayımlanan 15.3.1984 gün ve V.U.K-1-24490-385/16529 sayılı 1984/2 sayılı V.U.K.nun İç Genelgesinde de özellikle re'sen tarhiyatı gerektiren hallerden herhangi birinin Vergi Dairesince tesbiti halinde (vergi beyannamelerinin kanuni ve ek süre geçtiği halde verilmemesi, beyannameler kanuni ve ek sürede verilmekle beraber matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemiş bulunması, V.U.K uyarınca tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş veya geç tasdik ettirilmiş olması gibi durumlarda) olayın matrah takdiri için Takdir Komisyonlarına sevk edilmesi yerine vergi incelemesi yapılmak üzere Defterdarlıklara intikalinin yapılmasının gerektiği, Defterdarlıkların ise yapacakları değerlendirmeler sonucunda incelenecek konunun özel bilgi ve ihtisası gerektirmesi halinde Merkezi Denetim Elemanlarınca incelenmesinin sağlanması için Bakanlığa intikalini sağlayacakları belirtilmiştir. Böylece mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan yararlanması sağlanmış olacaktır. Ancak tarh zamanaşımının dolmasına çok kısa bir süre kalmışsa (Takdir Komisyonuna başvurulması zamanaşımını kesmektedir) konunun Takdir Komisyonuna sevki yapılacaktır, sevki yapılan işlemler üzerinden yapılan tarhiyat ve kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamayacaktır.

Diğer bir konu ise V.U.K.nun mükerrer 30. maddesine göre yapılan idarece tarhiyatlar da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

d- Vergi Beyannamesi Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Verilmişse Tarhiyat Öncesi Uzlaşmadan Yararlanma Durumu

24.6.1994 gün ve 4008 Sayılı Kanunla, V.U.K.nun 30. maddesinin 2. fıkrasının bir numaralı bendi: "Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse" şeklinde değiştirilmiştir.

Kanun maddesinin değişmeden önceki şekli şöyledir: "Vergi beyannamesi kanuni sürenin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde verilmemiş olursa" .Bu bende dayanılarak ilgili V.U.K İç Genelgesi'ne¹¹⁶ göre; kanuni sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde beyanname veren mükelleflere kesilen vergi cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır. Şöyle ki, süresinde verilmeyen vergi ve harç beyannameleri V.U.K.nun 352-I/1 bendi uyarınca genel usulsüzlük cezasını gerektirir. Ancak bir vergi incelemesi gerektirmediği için kesilen genel usulsüzlük cezası tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Yine, 4008 Sayılı Kanunun 2. maddesiyle V.U.K.nun 30. maddesinin 4. fıkrası, "Vergi beyanamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için Takdir Komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya Takdir Komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannamelere için bu hüküm uygulanmaz" şeklinde değiştirilmiştir.

İlgili kanunun değişmeden önceki fıkrası ise; "Vergi beyannamelerini ek süre geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamelerinde gösterdikleri matrah üzerinden gerekli tarhiyat yapılır ve mükellefin beyanından fazla bir matrah hesaplandığı takdirde, bu matrah farkı için re'sen vergi tarh olunur" şeklinde idi. Bu fıkraya dayanılarak ilgili V.U.K İç Genelgesi'ne göre; kanuni sürenin sonundan itibaren 15 gün geçtikten sonra pişmanlık

¹¹⁶ 19.10.1987 tarih ve V.U.K.-1/24491-68578 sayılı V.U.K. İç Genelgesi.

istemi olmaksızın verilen beyannameler ile ilgili olarak V.U.K.nun 30. maddesinin 4. fıkrası uyarınca yapılacak tarhiyat nedeniyle kesilen vergi cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır. Yine burada da beyannamenin süresinde verilmemesinden dolayı V.U.K. nun 352-I/1. maddesi uyarınca mükellefe birinci derece genel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak Takdir Komisyonuna sevk yapılacak, Takdir Komisyonunca mükellefin beyanından fazla bir matrah takdir edilecek olursa aradaki fark için vergi dairesince gerekli cezalı tarhiyat istenecektir. İşte kesilecek genel usulsüzlük ve istenecek ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Çünkü yapılacak tarhiyat, vergi incelemesine dayanmamaktadır.

Yapılan kanun değişikliğiyle kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannamelerinde gösterilen matrah üzerinden vergi dairesince re'sen gerekli tarhiyat yapılacak ve bu beyannameler önceki gibi re'sen takdir için Takdir Komisyonuna sevk edilmeyecektir. Ancak Vergi Dairesince gerekli görüldüğü takdirde incelemeye alınmış mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan yararlanması yasal yönden sağlanmış olacaktı¹¹⁷.

Kanuni süresi geçtikten sonra verilmeyen vergi beyannameleri için ise eskiden olduğu gibi zamanaşımı süresi geldiyse Takdir Komisyonuna sevk yapılacak, bunun sonucunda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamayacak ya da zamanaşımı gelmemiş olanlar da incelemeye sevk edilerek tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilecektir.

e- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Konusu Yapılabilecek Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezaları

Yönetmeliğin 2. maddesinin parantez içi hükmüne göre, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına alınmış olduğu yukarıda belirtilmişti. Ancak, madde metninden de anlaşılacağı üzere, kesilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilmesi için bunların vergi incelemelerine dayanılarak kesilmesi gereken usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olma-

¹¹⁷ E.GÜREL, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı İle İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 76, Ocak 1995, s. 68.

ları gerekmektedir. Bu nedenle vergi inceleme elemanlarının vergi incelemeleri dışında yaptıkları yoklamalar sırasında veya vergi inceleme yetkisi bulunmayan ve V.U.K.nun 127. maddesine dayanılarak kendilerine yoklama yetki belgesi verilmiş olan yoklama memurlarının yapmış oldukları tesbitler üzerine kesilen ve 15.12.1986 gün ve 24475-4193/88586 sayılı 1986/7 sıra nolu V.U.K. İç Genelgesinde uzlaşma konusuna girmeyeceği belirtilen usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmeyecektir.

İlgili İç Genelgede, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına gireceği belirtilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının, vergi aslına bağlı olarak uzlaşma kapsamına girdiği, vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları deyiminden de V.U.K.nun 336. maddesine göre kıyaslanmaya tabi tutulan usulsüzlük cezalarının anlaşılması gerektiği, herhangi bir usulsüzlük cezasının uzlaşmaya konu yapılabilmesi için kesilmesi gereken bir vergi ziyat cezasının (kaçakçılık, ağır kusur, kusur) bulunması ve bu ceza ile usulsüzlük cezasının kıyaslanması, kıyaslama sonucunda usulsüzlük cezasının ağır olmasının gerektiği, herhangi bir tarhiyat yapılmadığı veya kıyaslanmanın sözkonusu olmadığı hallerde, usulsüzlük cezalarının uzlaşmaya konu olmasının mümkün olmadığı, kanuni süreden sonra verilen vergi beyannamelerinde bildirilen matraha hiç vergi isabet etmemesi, mahsuplar veya indirimler nedeniyle tarh edilecek vergi bulunmaması halinde kesilen usulsüzlük cezaları kıyaslanmaya konu teşkil etmeyeceğinden bu cezalar ile müstakilen kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamına girmeyeceği açıklanmıştır.

3- Uzlaşma Komisyonları

a- Merkezi İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması

Merkez inceleme kuruluşları; Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ile Gelirler Kontrolörleridir. Bu kuruluşlar, uzlaşmayı kendi kuruluşları içinde teşkil edecekleri Uzlaşma Komisyonları aracılığıyla yapacaklardır.

Vergi incelemesi, Maliye Müfettişi tarafından yapılmış ise bu inceleme için Teftiş Kurulunca, yine Maliye Müfettişlerinden; vergi incelemesi Hesap Uzmanı tarafın-

dan yapılmış ise bu inceleme için Hesap Uzmanları Kurulunca, Hesap Uzmanlarından; vergi incelemesi Gelirler Kontrolörü tarafından yapılmış ise, Gelirler Genel Müdürlüğünce, Gelirler Kontrolörlerinden oluşmak üzere, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları kurulacaktır¹¹⁸.

Ayrıca, merkez inceleme kuruluşları için, yukarıda belirtilen esaslara göre oluşturulacak Uzlaşma Komisyonlarının kurulması, vergi incelemesinin devamlı çalışma yerinde veya geçici çalışma yerinde yapılmış olmasına göre de farklılık gösterir. Bu durumlar aşağıda açıklanmıştır.

aa- Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemeler İçin Kurulacak Komisyonlar

Tüzüğün 5. maddesine göre, Merkez İnceleme Elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yani grup merkezlerinde yapılan vergi incelemeleri için Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu; vergi incelemesini yapan elemanın kurul mensubu olması halinde, ilgili kurul başkanlığınca bir başkan ve iki üye olmak üzere, kurul mensubu üç Merkez İnceleme Elemanından, vergi incelemesini yapanın Gelirler Kontrolörü olması halinde, Gelirler Genel Müdürlüğünce tesbit edilecek bir başkan ve iki üyeden oluşmak üzere, üç Gelirler Kontrolöründen oluşturulur.

Ancak, kurul veya anılan Genel Müdürlük Merkez İnceleme Elemanlarının devamlı çalışma yerlerinde "Grup Başkanlık"larının bulunması durumunda, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarında görev alacak Merkez İnceleme Elemanlarını belirleme yetkisi, bu grup başkanlıklarına devredilebilir. Ayrıca, gerekli hallerde devamlı çalışma yerlerinde birden fazla Uzlaşma Komisyonu da kurulabilir.

KAPLAN- DURGUN, a.g.m., s. 97.

¹¹⁸ EROĞLU, a.g.e., s. 722.

bb- Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemeler İçin Kurulacak Komisyonlar

Merkez İnceleme Elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yani turnelerde, yaptıkları vergi incelemesi nedeniyle kurulacak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu; ekip başkanının başkanlığı altında, vergi incelemesini yapan elemanın dışında, başkan dahil üç Merkez İnceleme Elemanından oluşur. Bu Merkez İnceleme Elemanları, incelemeyi yapanın mensup olduğu Merkezi İnceleme Kuruluşunun elemanlarıdır. Ancak, Uzlaşma Komisyonunun Merkezi İnceleme Elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde, Komisyon üyeleri iki Merkez İnceleme Elemanı ile ilgili Vergi Dairesi Müdüründen (bağlı vergi dairelerinde Mal Müdüründen) oluşabilir.

Gerekli hallerde ekip başkanı, Bakanlıktan (yani dahil olduğu kurul veya Genel Müdürlükten) Uzlaşma Komisyonuna katılmak üzere Merkez İnceleme Elemanı iste-yebilir.

Vergi incelemesini yapanın ekip başkanı olması halinde, Uzlaşma Komisyo-nuna bir başka üye seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli Merkez İnceleme Elemanı, Komisyon başkanı olur. Ayrıca, vergi incelemesinin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekibin başkanı dahil diğer Merkez İnceleme Elemanları, yapmış olduk-ları inceleme ile ilgili olarak kurulan Uzlaşma Komisyonuna üye olamazlar.

b- Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemeler İçin Kurulacak Komisyonlar

Tüzüğün 6. maddesinde Mahalli İnceleme Elemanlarının; ilin en büyük Mal Memuru olan Defterdar, Vergi Kontrol Memuru ile Vergi Dairesi Müdürü olduğu belir-tilmiştir.

Belirtilen inceleme elemanlarının, il merkezinde veya il merkezi dışındaki ilçe-lerde, yapmış oldukları vergi incelemeleri ile ilgili olarak kurulacak olan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu; Defterdarın başkanlığında, yine Defterdarın tesbit edeceği bir Vergi Kontrol Memuru ile, ilgili Vergi Dairesi Müdüründen oluşur.

Vergi incelemesi yapan Mahalli İnceleme Elemanı, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Komisyonuna üye olamaz. Ancak, vergi incelemesini yapan Mahalli İnceleme Elemanları, Komisyon toplantısına açıklamada bulunmak üzere katılabilirler. Vergi incelemesini yapanın ilgili Vergi Dairesi Müdürü olması halinde ise, Defterdar Komisyon üyesi olarak ilgili Vergi Dairesi Müdürü yerine, bir başka Vergi Dairesi Müdürünü veya Gelir Müdürünü belirler. İlgili Vergi Dairesi kelimesinden, nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefin bağlı olduğu Vergi Dairesi kastedilmektedir.

Defterdarın herhangi bir nedenle, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu toplantılarına başkanlık yapamaması durumunda, Defterdar yerine başkan olarak, Defterdar yardımcılarının birisini veya Gelir Müdürünü vekil tayin eder. Vergi Dairesi Müdürünün ise Komisyon toplantılarına katılması zorunlu olup, yerine vekaleten üye tayin etmesi söz konusu değildir. Ancak izin, hastalık veya başka bir nedenle Vergi Dairesi Müdürünün olmaması halinde, ilgili Vergi Dairesi olarak, Vergi Dairesi Müdürüne vekalet eden kişi katılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemlerinin fazla olması veya gerek görülen diğer durumlarda, birden fazla Mahalli Uzlaşma Komisyonu kurulabilir. Komisyonu kurma yetkisi ise ilgili Defterdara aittir.

c- Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılan Vergi İncelemeleri İçin Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması

Vergi incelemesini yapan Merkez İnceleme Elemanının bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü durumlarda ve talebi üzerine, incelemeyi yapan Merkez Elemanını mensup olduğu kurul veya genel müdürlük, tarhiyat öncesi uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir¹¹⁹.

Bölgesel düzeyde yaptırılacak tarhiyat öncesi uzlaşmalarda, Komisyona katılacak üyelerin seçimi ilgili kurul veya genel müdürlük tarafından belirlenir.

¹¹⁹ EROĞLU, a.g.e., s. 724.

d- Komisyonların Uzlaşabilecekleri Yetki Sınırı

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının tamamı için, uzlaşabilecekleri vergi ve ceza konusunda (vergi incelemesi sonunda bulunan matrah ve matrah farkı, salınacak vergi veya vergi farkı ya da kesilecek vergi cezasının miktarı konusunda) herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. Kurulan uzlaşma komisyonları, salınacak vergi ve kesilecek vergi cezası miktarı ne olursa olsun, uzlaşma için diğer şartlar varsa uzlaşma yapabilirler.

Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu olan vergi ve cezalarda, Komisyonlarda yapılacak indirim konusunda da bir sınırlama söz konusu olmayıp, uzlaşılacak vergi ve ceza miktarındaki yetki, tamamen Uzlaşma Komisyonlarına bırakılmıştır¹²⁰.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarında olduğu gibi, belli tavanların üstündeki uzlaşmalara bakan bir "Üst Uzlaşma Komisyonu" olmadığı için, tarhiyat öncesi uzlaşmaya bir üst sınır getirilmemesinin uygun olduğu düşünülmektedir.

4- Uzlaşma İstemi

a- Uzlaşma İsteminde Bulunabilecekler

Yönetmeliğin 8. maddesine göre, tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunabilecek olan kişiler, nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellef, vergi sorumlusu veya bunların resmi vekaletini haiz vekilidir. Tüzel kişiler ile küçük ve kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda ise bunların kanuni temsilcileridir.

Uzlaşma isteminin, inceleme sırasında düzenlenecek inceleme tutanağında, mükellefin veya vekilinin yasal temsilcisinin istemi olarak yer alması konusu tutanağa geçirilmesi hali de ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçer. Bu durumda mükellefin arzusu ve beyanı üzerine uzlaşma istemi inceleme elemanı tarafından düzenlenen tutanağa geçirilmiş bulunamacağından, mükellefin uzlaşma istemi konusunda ikinci defa yazı ile ayrıca başvuruda bulunmasına gerek kalmaz¹²¹.

¹²⁰ EROĞLU, a.g.e., s. 725.

¹²¹ A.BÜYÜKKAYALAR, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 67, Şubat 1987, s. 42.

Mükellefin inceleme sırasında uzlaşma isteğini beyan etmemesi halinde, inceleme elemanı mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediğini sormak ve beyanını son tutanağa veya ayrı bir tutanağa geçirmek zorundadır¹²².

b- Uzlaşma İsteminin Süresi

Nezinde vergi incelemesi yapılan kişiler; incelemenin başlamasından itibaren vergi incelemesi ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içinde her zaman uzlaşma isteminde bulunabilirler.

Harici bilgilere dayanılarak yapılan incelemelerde ise uzlaşma isteminde bulunma süresi, inceleme elemanının mükellefi veya ceza sorumlusunu uzlaşma isteminde bulunmaya davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 gündür. Bu tür vergi incelemesi yapılmış olduğu hallerde, mükellefin davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içinde tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunması gerekir. Bu süre içinde cevap verilmemesi halinde mükellefin, tarhiyat öncesi uzlaşma istemediği kabul edilir.

c- Başvurma Mercii

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemleri; vergi incelemesini yapan kişinin Merkez İnceleme Elemanı olması halinde, incelemeyi yapan elemana, inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanlığına yapılabilir. Eğer, incelemeyi yapan kişi Mahalli İnceleme Elemanı ise kendisine, Defterdarlık veya Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığına başvurulmalıdır. Yetkili merciler dışındaki makamlara yapılan uzlaşma istemleri geçersiz sayılır.

d- Uzlaşma İsteminde Şekil

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemleri yazılı olarak yapılmalıdır. Tüzüğün 8. maddesine göre yazılı olmayan uzlaşma istemleri geçersiz sayılır.

¹²² KİTİŞ, a.g.m., s. 5.

V.SEVİÇ, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", *Dünya Gazetesi*, 27.12.1987, s. 5.

Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşma istemlerinin, vergi incelemesi ile ilgili inceleme tutanağında yer alması da, ilgili mercie yapılmış geçerli bir uzlaşma istemi sayılır.

e- Uzlaşma İsteminin Bütünlüğü

Yapılan vergi incelemelerinde, aynı türden salınacak olan vergi ve bu vergi dolayısıyla kesilecek olan cezalar, uzlaşma yönünden bir bütünlük taşır. Bu nedenle, yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma istemlerinin, aynı tür vergi ve cezalar bakımından bir bütünlük taşıması gereklidir.

Yani, salınacak olan aynı tür vergi ve bu vergi nedeniyle kesilecek cezalar için uzlaşma istenmelidir. Vergi ve cezadan bir kısmı için uzlaşma istenip, diğer kısım için dava açılmaz. Ya da sadece vergi için uzlaşma istenirken, vergi cezası için dava açılmaz.

Ancak, yapılan vergi incelemesi sonucunda salınacak verginin, türünün değişik olması veya aynı türden bir vergi olmakla birlikte, vergilendirme döneminin değişik olması durumunda; ayrı ayrı uzlaşma istenebilir. Yani, bir vergi türü veya bir vergilendirme dönemi için tarhiyat öncesi uzlaşma istenirken, diğer vergi türü için veya vergilendirme dönemi için Vergi Mahkemesinde dava açılabilir¹²³.

f- Uzlaşma İsteminin İncelenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili istemler, vergi incelemesini yapan inceleme elemanı tarafından, yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılmış olup olmadığı incelenir.

Uzlaşma isteminin, yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara uygun olarak ve süresi içinde yapılmış olduğunun anlaşılması üzerine bu durum incelemeyi yapan elemanca ekip veya grup başkanlıklarına (Defterdarlık veya Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığına) bildirilir.

¹²³ EROĞLU, a.g.e., s. 726.

5- Uzlaşma Süreci

a- Uzlaşma Gününün Tesbiti

Yönetmeliğin 10. madde hükmü gereğince inceleme elemanı, mükellefin uzlaşma istemi üzerine yetkili Uzlaşma Komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma günü belirler. Belirlenen uzlaşma günü, yeri ve saati bir yazı ile mükellefe bildirilmelidir.

Vergi incelemesine ait sonuç tutanağının düzenlenmesi henüz tamamlanmadan mükellefin uzlaşma isteminde bulunması söz konusuysa, tesbit edilen uzlaşma günü, yeri ve saati inceleme tutanağına yazılır. Bu durumda inceleme tutanağının bir sureti mükellefe verilmiş olduğundan, mükellefe uzlaşma günü, yeri ve saati tebliğ edilmiş olur. Ayrıca herhangi bir tebliğ yazısı gönderilmesine gerek kalmaz¹²⁴.

İnceleme elemanı tarafından mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemeler dolayısıyla mükellefe uzlaşmaya davet yazısı gönderilmesi halinde, bu yazıda uzlaşmanın yeri, günü ve saati ayrıca mükellefe bildirilir.

Tebliğ işlemi incelemeyi yapan elemanca bizzat yapılabileceği gibi, postayla veya memur eliyle de yapılabilir. Ancak, tebliğ işleminin tesbit edilmiş olan uzlaşma gününden en az 7 gün önce yapılmış olması gereklidir. Davet yazısına inceleme raporunun bir örneği de eklenmelidir.

b- Uzlaşmaya Davet ve Uzlaşma Davetine Uyulmaması Halleri

Yönetmeliğin 11. maddesine göre, harici bilgilere dayanılarak mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşma isteminde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşma daveti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih, muhatabına yazı ile tebliğ edilir. Vergi incelemesi, mükellefin bilgisi dışında yapıldığından, düzenlenmiş bulunan vergi inceleme raporunun bir örneği mükellefin adına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezanın

¹²⁴ BÜYÜKKAYALAR, a.g.m., s. 43.

dayanağını oluşturmaları bakımından mükellefi haberdar etmek için söz konusu davet yazısına eklenecektir¹²⁵.

Mükellefe, uzlaşmaya davet konusunda yapılacak tebliğ işlemi posta ile olabileceği gibi, memur aracılığı ile de yapılabilir. İnceleme elemanının mükellefe bizzat tebliğ yapması da mümkündür. Mükellefin veya ceza muhatabının, bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının posta ile veya memur eliyle gönderildiği halde yazının tebliğ edilmeyerek geri gelmiş olması veya davet yazısı ilgiliye tebliğ edildiği halde yazıda bildirilen yer ve tarihteki uzlaşma davetine uyulmaması halinde uzlaşma konusunda artık başka bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilememiş kabul edilir.

Posta ile veya memur aracılığıyla tebliğ edilmek üzere gönderilen davet yazısı ve eklerinin, tebliğ edilemeyerek geri gelmesi hali, tebliğ edilememeyi ifade eder ve uzlaşma isteminin geçersiz sayılmasına neden olur. Bu konuda Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun almış olduğu karar şöyledir:

"Tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda yasanın verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan yönetmelikte yer alan kuralların uygulanması gerektiğinden, yönetmeliğin 12. maddesi gereği, muhatabın bildirilen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi halinde, uzlaşmanın temin edilememiş sayılacağına karar verilmesi gerekir"

126

c- Tarh Edilecek Vergi ve Cezanın Komisyon ve Mükellefe Bildirilmesi

Yönetmeliğin 13. maddesi gereğince, yapılan incelemeler sonucu uzlaşmaya konu olan ve tarhedilecek vergi ve kesilecek ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 7 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir.

Uzlaşma isteminin işleme konulabilmesi, inceleme elemanının mükellefin uzlaşma istemi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirmesi şartına bağlıdır. Çünkü, inceleme elemanı tarafından düzenlenen rapor, uzlaşma isteminde bulunan veya ceza muhatabı ile Uzlaşma Komisyo-

¹²⁵ B.DOĞAN, "Vergi İncelemesi Sonucu Tarh Edilecek Vergiler ve Kesilecek Cezalar Karşısında Mükellefin Yasal Hakları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 111, Aralık 1997, s. 118.

¹²⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 1994/204 K. 1995/126 sayılı kararı.

nuna intikal ettirmeden konu ile ilgili değerlendirmeye başlanamayacağından, uzlaşmanın da yapılması mümkün değildir¹²⁷.

d- Uzlaşma Komisyonunun Toplanması

Yönetmeliğin 14. maddesine göre, Uzlaşma Komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanır ve oyçokluğuyla karar verir. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir.

6- Uzlaşmanın Sonuçları

a- Genel Esaslar

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu, davet yazısında belirtilen yer, tarih ve saatte yaptığı toplantıda, uzlaşma sağlanmış olsun veya olmasın, mutlaka bir tutanak düzenlenir. Ayrıca, uzlaşmanın temin edilememiş olduğu durumlarda da bir tutanak düzenlenir.

Uzlaşma tutanakları 4 örnek olarak düzenlenir. Daha fazla örnek olarak da düzenlenmesi mümkündür. Ancak, iki örnekten az olarak düzenlenemez. Zira, bir örnek mükellefe tebliğ edilecek, bir örnek de ilgili Vergi Dairesine gönderilecektir.

Uzlaşmanın sağlanmış olması veya sağlanamamış olması durumlarında, düzenlenen uzlaşma tutanakları, Komisyon Başkanı ve üyeleri ile mükellef veya cezaya muhatap olanlar tarafından imzalanır. Eğer Uzlaşma Komisyonu toplantısına mükellef veya ceza muhatabının, resmi vekaletini haiz vekili katılmış ise, düzenlenen tutanak vekil tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği komisyonda bulunan ilgiliye tebliğ edilerek verilir. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde ise düzenlenen tutanak Komisyon Başkanı ve üyeleri tarafından imzalanarak bir örneği ilgiliye tebliğ edilir.

Düzenlenen uzlaşma tutanaklarının en az bir örneği, üç gün içinde ilgili Vergi

¹²⁷ BÜYÜKKAYALAR, a.g.m., s. 44.

Dairesine gönderilir. Ayrıca ilgili hakkında düzenlenmiş olan rapor ve eklerin de, tutanakla birlikte gönderilmesi gerekir¹²⁸.

b- Uzlaşmanın Sağlanması

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu; belirlenen yer, tarih ve saatte Komisyon üyelerinin tamamı ile mükellef veya vekilinin katılımıyla toplanır. Komisyonunda ilk önce usul ve şekle ilişkin görüşmeler yapıldıktan sonra, esasa girilerek bir sonuca varılır. Toplantı sonunda uzlaşma sağlanmış ise, bu durum bir tutanakla tesbit edilir.

Düzenlenen tutanakta; mükellefin adı ve soyadı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, sicil numarası, incelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi ve kesilecek ceza tutarı ile üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza miktarı, incelemeyi yapanın adı, soyadı ve unvanı gibi hususlarla, uzlaşma ile ilgili gerekçe ve açıklamalar bulunur.

İmzalanan tutanağın bir örneği Komisyonunda ilgiliye derhal tebliğ edilmek suretiyle verilir ve bu husus tutanağa geçirilir. Tebliğ konusunda ilgilinin rızası olup olmadığına bakılmaz, mutlaka tebliğ edilir. Uzlaşma Komisyonlarınca düzenlenen tutanaklar tahakkuk fişi yerine geçer. Bir başka deyişle, tutanağın imzalanıp bir örneğinin mükellefe verilmesiyle vergi tahakkuk etmiş olur. Uzlaşılan vergi ve cezalar kesin olup, en geç bir ay içinde Vergi Dairesine yatırılması gerekir.

Uzlaşılan vergi ve cezanın bu süre içinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz, 6183 sayılı yasa hükümlerine göre tahsil yoluna gidilir.

c- Uzlaşmanın Sağlanamaması

Uzlaşma Komisyonu daha önce de taraflarca belirlenen yer, gün ve saatte toplandığı halde; mükellefin veya ceza muhatabının kendisi veya resmi vekaletini haiz vekilinin Uzlaşma Komisyonu toplantısına katılmaması veya Uzlaşma Komisyonu toplantısına geldiği halde tutanağı imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi gibi durumlarda uzlaşma temin edilememiş sayılır.

¹²⁸ EROĞLU, a.g.e., s. 728.

Komisyonca bu durumu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer örneği anında mükellefe (veya vekiline) ve İnceleme Elemanına Komisyonca tebliğ olunur. Mükellefin tutanağı tebellüğden kaçınması halinde bu durumu belirten tutanağın bir örneği muhataba posta ile gönderilmesi yanında, bir örneği de İnceleme Elemanına tevdi edilir.

Uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, İnceleme Elemanı bu durumu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir veya raporla birlikte göndereceği bir yazı ile mükellefin bağlı olduğu Vergi Dairesine bildirir.

d- Uzlaşma Komisyonu İşlemlerinin Kesinliği ve Dava Açma

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının, toplantı sonucunda düzenlemiş oldukları uzlaşma tutanakları kesin mahiyette olup, gereği Vergi Dairesince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşmaya varılan veya tutanakta tesbit edilen konular hakkında sonradan Vergi Mahkemesinde dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz¹²⁹.

Diğer yandan, yönetmeliğe göre, mükellefler veya adlarına ceza kesilenler ile bunların vekilleri Uzlaşma Komisyonlarında üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında V.U.K.nun 376. maddesinden yararlandırılmasını isteyemezler. Çünkü, ortada tarafların Uzlaşma Komisyonu huzurunda üzerinde uzlaştıkları nihai bir vergi ve ceza miktarı söz konusudur. Ödenecek olan vergi ve ceza miktarı kesin olarak belirlendiğinden, herhangi bir indirim söz konusu olamayacağı gibi, bu durum uzlaşma kurumunun ruhuna da aykırıdır¹³⁰.

Aynı şekilde, mükellefler ve adına ceza kesilenler veya bunların vekil ve temsilcilerinin, Uzlaşma Komisyonunda üzerinde uzlaşılan miktarda verginin tarhından veya cezanın kesilmesinden sonra bu miktarlar üzerinden yeniden uzlaşma isteminde bulunamayacakları da ayrıca yönetmelikte açık olarak belirtilmiştir.

¹²⁹ AKSOY, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991, s. 138.

¹³⁰ BÜYÜKKAYALAR, a.g.m., s. 46.

e- Uzlaşmanın Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçlarının Koğuşturulmasına Etkisi

V.U.K.nun Ek 11. maddesinde yer alan, uzlaşma sonucunda tutunakla tesbit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı ifadesinden, mükellefin kendi isteği ile kullandığı bir hakkı sonradan dava ve şikayet konusu yapamayacağı şeklinde anlamak gerekmektedir. Bu hükmün konulmasındaki amaç, uzlaşma sonucunda kabul ettiği vergi ve ceza tutarını mükellefin şu ya da bu gerekçe ile dava konusu yapmasını engellemektir. Aksi takdirde mükellefler, inceleme sırasında kabul edip imzaladıkları konuları, ödeme için zaman kazanma, af beklentileri gibi nedenlerle uyuşmazlık konusu yapabilirler. Bu durum, uzlaşma kurumunun amacına aykırı bir gelişmeyi beraberinde getirir.

Uzlaşma tutanaklarının kesinliği konusu esasen mükellefler ve ceza muhatapları için getirilmiş bir hüküm olmakla beraber, idarenin de çeşitli gerekçeler ileri sürerek uzlaşmanın iptalini sağlamak için dava ve şikayet yoluna gitmesi önlenmiş olmaktadır. Ancak bu durum sadece üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarları ile sınırlıdır. Fakat yargı, V.U.K.nun 367. maddesi uyarınca Ceza Mahkemelerince yargılanması ve 359. maddede belirtilen cezaların verilmesi gereken vergi suçlarını işleyenlerin uzlaşmaları halinde ceza davasını düşürmekte, uzlaşma ile vergi suçunun ortadan kalktığına hükmetmektedir. Yargı, V.U.K.nun Ek 11. maddesi hükmünü çok geniş anlamda yorumlamaktadır. Özellikle 1.1.1995 tarihine kadar kaçakçılık suçlarında da uzlaşma yolunun açık olması nedeniyle hukuk mantığına ters bir çok hatalı kararlar alınmıştır. Bu kararlardan bazıları aşağıdadır¹³¹.

- Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin 31.1.1990 tarih, 1989/3566 E., 1990/484 K. sayılı kararı:

"İbraz edilen tasdikli fotokopilerden sanık ileDefterdarlığı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu arasında tarhiyat öncesinde uzlaşmaya varıldığının anlaşılmasına göre, 213 sayılı V.U.K'a 3239 sayılı Kanunun 33. maddesiyle eklenen Ek 11.

¹³¹ L.TANRIKULU, "Uzlaşma, Kamu Davası Açılmasını Gerektiren Kaçakçılık Suçlarını Ortadan Kaldırır mı?", Vergi Dünyası Dergisi, S: 148, Aralık 1993, s. 48.

maddenin 2. fıkrası uyarınca fiilin suç sayılmayacağı düşünülmeyle yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması,

Kanuna aykırı ve sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmeyle olduğundan hükmün bu sebepten dolayı BOZULMASINA oybirliğiyle karar verildi".

- Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin 29.1.1991 tarih, 1991/56 E., 1991/248 K. sayılı kararı:

"Tarhiyat öncesi uzlaşma nedeniyle müsnet suçun oluşmadığı nazara alınarak 213 sayılı V.U.K.nun Ek 11. maddesi uyarınca, beraat kararı verilmesi gerekirken yazılı şekilde davanın düşürülmesi,

Kanuna aykırı ise de; bu cihetin yeniden duruşma yapılmaksızın C.M.U.K.nun 322. maddesine göre düzeltilmesi mümkün bulunduğundan sanığın beraatine denilmek suretiyle hükmün DÜZELTİLEREK ONANMASINA oybirliğiyle karar verildi".

- Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin 8.6.1989 tarih, 1989/1074 E., 1989/3045 K. sayılı kararı:

" Ancak defterlerin 213 sayılı kanunun 139. maddesine aykırı olarak Vergi Dairesine ibrazı istenildiği gibi, sanığın Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu ile uzlaşmaya gittiği ve uzlaşma gereğince ödeme yaptığı anlaşılmakta olup 213 sayılı kanuna 378. maddeden sonra eklenen Ek 11. maddenin 2. fıkrasına göre uzlaşmaya varan sanık hakkında hiçbir mercie şikayette dahi bulunulmayacağından beraatine karar verilmesi gerektiğinden C.U.M.K.nun 322. maddesi gereğince sanığın BERAATINE oybirliğiyle karar verildi".

Uzlaşma yoluyla suç sayılan fiilin ortadan kalktığı şeklindeki yargı kararlarına katılmak mümkün değildir. V.U.K.nun 340. maddesinde, "Bu kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda Türk Ceza Kanununa göre takibat yapılmasına mani olmaz" hükmüne yer verilmiş; 367. maddede de 359 ve 360. maddelerde uygulanan hapis cezası ile ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezalarının kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel olmayacağı belirtilmiştir. Öte yandan yine 367. maddenin son fıkrası hükmü ile Ceza Mahkemesinden verilecek kararların kaçakçılık ve usulsüzlük cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etki etmeyeceği gibi bu makam ve mercilerin alacağı kararların da ceza yargıcını bağlamayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bu hüküm ile kanun koyucunun vergi

cezaları ile özgürlüğü bağlayıcı cezaları birbirinden kesin bir şekilde ayırdığı anlaşılmaktadır.

Uzlaşma ile anlaşılan konular ise vergi ve cezalarının tutarları ile sınırlıdır. Aksi takdirde kanun koyucu Uzlaşma Komisyonlarına yargı organı niteliği kazandırmış olur ki, bu durumun yargının bağımsızlığı karşısında düşünülmesi dahi mümkün değildir. Kanun koyucunun, yargının anladığı gibi bir öngörüşü olsaydı, başka bir anlatımla uzlaşmaya varılması halinde haklarında kamu davası açılması ve özgürlüğü bağlayıcı cezalara çarptırılmaları gereken mükelleflerin işledikleri hileli işlemlerin de (dolayısıyla suçların da) ortadan kalkacağı öngörülseydi; gerekli düzenlemenin Ek 11. maddenin 2. fıkra hükmü ile ilgisi olmaksızın ya aynı maddede uzlaşmanın sağlanması sonucunda 367 ve 359. maddede hükümlerinin uygulanmayacağı şeklinde ayrı bir fıkra ile ya da 367. maddede yapılması gerekirdi¹³².

Herne kadar 1.1.1995 tarihinden itibaren kaçakçılık cezaları için tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma yolu kapatılmış ise de, bu dönemden önce kesilen kaçakçılık cezaları için her iki uzlaşma yolu da açıktır. Hukuka aykırılık oluşturan bu uygulamanın gerekli kanuni düzenleme yapılarak giderilmesi gerekmektedir.

f- Üzerinde Uzlaşılan Vergi Matrahında Ek Tarhiyat Yapılması

Üzerinde uzlaşılan vergi matrahının incelemenin yinelenmesi, karşıt vergi incelemesi, veya ihbar ya da şikayet sebebiyle tekrar vergi incelemesi yapılması sonucu arttırılmasını gerektiren sebeplerin tesbit edilmesi halinde ek bir ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılabilir mi?

Vergi Usul Hukukunda vergi incelemesine süre hariç, nicelik ve nitelik itibarıyla herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Zira, V.U.K.nun 138. maddesinin 2. fıkrasına göre "İnceleme, neticesi alınmış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir" ve 3. fıkrasına göre de "Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir".

¹³² TANRIKULU, a.g.m., s. 50.

Danıştay'ın bu konuyla ilgili bir kararına göre de; "213 sayılı V.U.K.nun 138. maddesinin son fıkrasında "evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir" denilmek suretiyle tarh zamanaşımı süresinde ikmalen veya re'sen bir tarhiyat yapılsa bile yeni koşulların doğması veya yeni belge ve bilgilerin elde edilmesi halinde ikmalen veya re'sen takdir yoluyla tarhiyatın ikmaline cevaz verilmiş bulunmaktadır"¹³³.

Diğer taraftan, Danıştay 4. Dairesi başka bir karar da; "213 sayılı V.U.K.nun 138. maddesi son fıkrasında yer alan "evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir" hükmü içinde yer alan "ikmaline" terimi ikmalen tarhiyat anlamında olmayıp, daha önce yapılmış olan tarhiyatın, duruma uygun düşen ikinci bir tarhiyat ile tamamlanması anlamındadır"¹³⁴ şeklindedir.

Uzlaşma ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi idaresinin mükellef veya ceza muhatabı ile anlaşmasıdır. Bu nedenle de uzlaşma tutanağı, bir tür sözleşme ya da bir tür sulhname'dir ve vergi idaresinin uzlaşma teklifi bir icap, mükellefin uzlaşma isteği ise bir kabuldür ve uzlaşmanın sağlanması ile sözleşme tamam olur. Borçlar Kanunu'nun 1. maddesinin ilk fıkrasına göre, "iki taraf karşılıklı ve birbirine uygun surette rızalarını beyan ettikleri takdirde akit tamam olur". Bununla birlikte, Borçlar Kanunu'nun 18, 20, 21, 23, 29. maddeleri ile düzenlenen muvazaa, butlan, gabin, hata, hile ve ikrah hallerinde sözleşme geçersizdir. Ancak bu haller Vergi İdaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasındaki uzlaşmada söz konusu olmaz. Bu nedenle de sözleşmeler kesin olup taraflar sözleşme hükümlerine uymak zorundadırlar ve istisnalar hariç, genel hukuk ilkesi gereği taraflar, sözleşmeyle aktettikleri hususlara itiraz edemezler¹³⁵.

Bu bağlamda da V.U.K.nun Ek 11. maddesinin 2. fıkrasına göre tarhiyat öncesi uzlaşmada "Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tesbit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz" ve tarhiyat sonrası uzlaşmada da Ek 6. maddeye göre "Uzlaşma komisyonlarının Ek 5. maddeye göre tuta-

¹³³ Danıştay 4. Dairesi'nin 1975/354 E., 1976/543 K. sayılı ve 04.03.1976 tarihli kararı.

¹³⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 1976/2713 E., 1977/1101 K. sayılı ve 21.04.1977 tarihli kararı.

¹³⁵ Y.ŞENGÖZ, "Üzerinde Uzlaşılan Verginin Matrahının Artırılmasını Gerektiren Sebeplerin Tesbiti Halinde Ek Tarhiyat Yapılabilir Mi?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 113, Şubat 1998, s. 15.

nakları kesin olup gereği Vergi Dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz" ve 7. maddesinin 3. fıkrasına göre de, "uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz". Buna göre mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşma sağlanarak uzlaşma tutanağının düzenlenmesi halinde uzlaşılan vergi ve ceza için dava açamaz ve şikayette bulunamaz ve dolayısıyla bu hükümle mükellef veya ceza muhatabı açısından yargı ve düzeltme yolu kapanmıştır.

Bu hükümlerin mevhumu muhalifinden Vergi İdaresinin üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza için yargı yoluna başvurabileceği anlamı çıkmaktadır. Bunu devletin egemenlik yetkisine dayanarak vergi koymadaki gibi tek taraflı hak ayrıcalık ve üstünlüğü olarak kabul etmek mümkün müdür? V.U.K.nun tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili Ek 6 ve 7. maddelerindeki söz konusu hüküm tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili Ek 11. maddede de "tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tesbit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz" şeklinde ifade edilmek suretiyle Vergi İdaresini de içerecek şekilde genişletilmiştir. Bu nedenle de mükellef veya ceza muhatabı ile birlikte Vergi İdaresi de uzlaşılan vergi ve ceza için yargı yoluna başvuramaz.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi bir kararı ile Takdir Komisyonunca takdir edilen matraha Vergi Dairesince itiraz edilmişse de, takdir kararı üzerine yapılan tarhiyat için uzlaşmaya gidildiği ve uzlaşmanın vaki olduğunun anlaşıldığı, 213 sayılı kanuna 205 sayılı kanunla eklenen Ek 6. maddesi Uzlaşma Komisyonlarının Ek 5. maddeye göre tutacakları tutanakların kesin olup gereğinin Vergi Dairesince derhal yerine getirileceği hükmü karşısında, üzerinde uzlaşılan tarhiyat ve varılan uzlaşma kararı hakkında bir işlem tesis etmeye veya buna itiraz ve temyiz konusu yapmaya imkan bulunmadığı gerekçesiyle reddine dair Temyiz Komisyonu kararının bozulması isteminin reddine karar vermiştir¹³⁶.

Vergi İdaresi ile mükellef veya ceza muhatabı tarafından üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza için yargı ve itiraz yoluna başvurulmaması hem uzlaşılan vergi ve cezayı,

¹³⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 1977/2860 E., 1977/3370 K. sayılı ve 15.12.1977 tarihli kararı.

hem de bu verginin matrahını, matrahı oluşturan gelir unsurlarını, giderleri, istisnaları, indirimleri, iadeleri vb. kapsar.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve cezalar, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına da bir vergi incelemesine dayanılarak salınan vergilerle kesilen cezalar girmektedir. Bu vergilerin matrahları ise Takdir Komisyonları tarafından alınan kararlar ile Vergi İnceleme Elemanları tarafından hazırlanan vergi inceleme raporları ile tesbit edilmektedir. Takdir Komisyonunun matrah takdiri "genel" bir takdirdir. Takdir Komisyonlarınca takdir edilen matrahlar genel mahiyettedir. Matrah veya matrah farkının sebebi (konusu) matrahı oluşturan unsurlar ve matrahın oluşum biçimi işlenmeksizin mükellefin veya emsal işletmelerin beyanlarını esas veya emsal alınmak, mükellefin yasal defter, kayıt ve belgeleri ile yetinilmek ya da ticari zirai, mesleki, kanuni ölçü ve oranlar esas alınmak suretiyle genel bir matrah takdir edilmektedir. Bu takdirde mükellefin tüm faaliyetlerinin ve gelir ve giderlerinin kavranıldığı kabul edilir.

Matrahın Takdir Komisyonunca takdir edilmek suretiyle ikmalen veya re'sen bir tarhiyat yapıldıktan ve tarh edilen vergi ve ceza uzlaşıldıktan sonra, vergi matrahının artırılmasını gerektiren bir sebebin tesbiti üzerine Takdir Komisyonunca tekrar matrah takdir edilmesi halinde, matrah artmakla birlikte, takdir edilen matrah farkının eski matraha göre sebebinin, unsurlarının ve oluşumunun tesbiti mümkün olmaz. Bu halde ise mükerrer vergilendirme söz konusu olabilir. Bu sebeple de Takdir Komisyonlarınca takdir edilen matrahlar üzerinden salınan vergi ve cezaların uzlaşılması ile söz konusu kazanç ve iratlar nihai olarak vergilendirilmiş olduğundan, bu matrahların artırılmasını gerektiren sebeplerin tesbiti halinde ek tarhiyat yapılamaz.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun kararı ile "...kanunun amacı gözönünde tutulduğunda, Takdir Komisyonlarınca takdir olunan bir matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve buna ilişkin olarak kesilen ceza üzerinden yapılan uzlaşmanın söz konusu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle kesin olarak ortadan kaldıracağı kabul edilmelidir" gerekçesiyle Takdir Komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza hakkında uzlaşma sağlanması halinde takdir olunan matrahın azlığından söz edilerek artırılması isteğiyle Vergi Dairesi tarafından açılan davanın incelenmesine imkan bulunmadığı kabul edilmiştir¹³⁷.

¹³⁷ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 1985/5 E., 1985/4 K. sayılı ve 02.07.1985 tarihli kararı.

Buna karşılık vergi inceleme elemanlarınca mükelleflerin kanuni defter, kayıt ve belgeleri üzerinden veya harici karinelere göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda tesbit edilen matrah farkları ise genel mahiyette değildir ve matrahın sebebi, unsurları ve oluşum biçimi ayrıntılı olarak işlenir. Mükellefin vergiye tabi faaliyetleri kavranarak vergiyi doğuran olay, matrah veya matrah farkının sebebi, matrahı oluşturan gelir unsurları ve matrahın oluşum biçimi (hasılat, giderler, indirimler, istisnalar, envanter, değerlendirme, amortismanlar, karşılıklar, zararlar ve benzeri unsurlar ve tutarları itibarıyla) ayrıntılı olarak maddi delilleri ile açıklanır.

Bu nedenle de bir vergi incelemesi sonunda tesbit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden ikmalen veya re'sen bir tarhiyat yapıldıktan ve tarh edilen vergi ve cezada uzlaşıldıktan sonra, vergi matrahının artırılmasını gerektiren bir sebebin tesbiti üzerine tekrar vergi incelemesi yapılması halinde bulunan matrah veya matrah farkı mukayese edilerek, sebebi, unsurları ve oluşum biçimleri tesbit edilebilir. İlk vergi incelemesinde matrah veya matrah farkı örneğin belgesiz emtia satışından doğmuş ise ve yapılan bir karşıt vergi incelemesi sırasında da sahte fatura kullanıldığı tesbit edilmiş ise, ikinci incelemede bulunan matrah farkı önceki matrah farkının aynı olmayıp, sebebi, unsurları ve oluşum biçimi itibarıyla farklıdır. Dolayısıyla da vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farkları üzerinden mükerrer vergileme yapılması söz konusu olmaz¹³⁸.

Bu itibarla da vergi incelemesi ile tesbit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden ikmalen veya re'sen salınan vergi ve cezaların uzlaşılmasından sonra, vergi matrahının artırılmasını gerektiren sebeplerin tesbiti halinde, yapılan vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah farkının sebebinin aynı olması halinde ek tarhiyat yapılamaz; ancak farklı olması halinde mükerrer vergileme söz konusu olmayacağından, bulunan matrah farkı üzerinden ikmalen veya re'sen ek tarhiyat yapılabilir.

Matrah farkının sebebinin veya konusunun aynı olmasından maksat; üzerinde uzlaşılan verginin matrahının artırılmasını gerektiren sebeplerin aynı olması veya üzerinde uzlaşılan kısmın matrahının artırılmasını gerektiren sebeplerin aynı olmasıdır. Başka bir ifadeyle, vergi ziyasına sebebiyet veren vergiyi doğuran olayların aynı olması, re'sen veya ikmalen tarhiyat sebeplerinin aynı olmasıdır. İlk tarhiyatın matrah veya matrah farkının sebebi örneğin amortismanlar ve ikinci matrah farkının sebebi de amortismanlar ise mat-

¹³⁸ ŞENGÖZ, a.g.m., s. 17.

rah farklarının sebebi aynıdır. Ancak, ilk tarhiyatın matrah farkının sebebi amortismanlar olmakla birlikte, ikinci matrah farkının sebebi belgesiz gider veya hasılat ise matrah farklarının sebepleri farklıdır.

Bir vergi incelemesi sonunda tesbit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden ikmalen veya re'sen tarhiyat yapıldıktan ve tarh edilen vergi ve cezalarda uzlaşıldıktan sonra, vergi matrahının artırılmasını gerektiren bir sebebin tesbiti üzerine yapılan vergi incelemesi sonunda bulunan matrah farkının sebebinin aynı olması halinde, Vergi İdaresi ile mükellef uzlaşma ile ikmalen veya re'sen tarhiyatın sebebi ile matrah üzerinde nihai olarak anlaşmış olduklarından ve anlaştıkları hususlara itiraz edemeyecekleri gibi, dava konusu da yapamayacaklarından, ek tarhiyat yapılamaz. Aksi halde, ikmalen veya re'sen tarhiyat sebebi ile matrahı üzerinde Vergi İdaresi ile mükellefin nihai olarak anlaşması söz konusu olmadığından ek tarhiyat yapılabilir.

g- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yapılamayacak Durumlar

Mükellef veya ceza muhatabı, tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememiş olması veya uzlaşma varılamaması hallerinde; yapılan vergi incelemesi ile ilgili olarak verginin tarhından veya cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma isteyemez. Çünkü mükellef veya ceza muhatabının iyi niyetle hareket etmediği ve idare ile uzlaşmayı amaçlamadığı, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamamış olmakla ortaya çıkmış bulunmaktadır.

İlgililerle uzlaşma temin edilemediği hallerde tarhiyat sonrası uzlaşma isteme hakları ortadan kalkmakla birlikte; mükellef veya ceza muhatabının dava açma hakları saklıdır¹³⁹.

h- Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödeme Zamanı

Mükellef veya cezaya muhatap olan tarafından uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar dolayısıyla Uzlaşma Komisyonunda uzlaşma vaki olduğu takdirde; düzenlenen ve taraflarca da imzalanan uzlaşma tutanağı derhal mükellefin bağlı bulunduğu Vergi Dai-

¹³⁹ DOĞAN, a.g.m., s. 111.

resine ulaştırılır. Vergi dairesince konu ile ilgili herhangi bir tahakkuk belgesi düzenlenmesine gerek yoktur. Yukarıda da belirtildiği gibi, uzlaşma sonucu tutulan tutanak, tahakkuk fişi yerine geçer.

Yönetmeliğin 18. maddesine göre, Uzlaşma Komisyonunda düzenlenerek taraflarca imzalanan uzlaşma tutanağı, vergi ve cezalarda ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse yasal ödeme zamanlarında, ödeme zamanı kısmen veya tamamen geçmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar için uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Danıştay, yargı yerlerinde ihtilaf yaratmadan, süresi içinde uzlaşma isteminde bulunarak uzlaşmaya varılmışsa, uzlaşılan miktarın mükelleften ödeme emri ile istenebileceğine karar vermiştir¹⁴⁰.

1- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi

aa- 3505 Sayılı Kanunun Yayımına Kadar Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve İdarenin Uygulaması

213 Sayılı V.U.K.nun 3239 Sayılı kanun ile değişik 112. maddesinin 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3. fıkrasının (a) bendinde, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı kanuna göre tesbit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı, uzlaşılan vergilerde gecikme faizinin, uzlaşılan vergi miktarına anılan fıkra da belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Yine V.U.K.nun 3239 Sayılı kanunun 33. maddesi ile eklenen 11. maddesinde, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılabileceği, bu tür uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

¹⁴⁰ Danıştay 4. Dairesi, E. 1987/3959, K.1988/2208, T. 31.05.1988 tarihli kararı.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili ek 11. madde hükmü hükmü ile gecikme faizi alınmasına ilişkin 112. maddede yer alan hükümler 3239 sayılı kanunla ihdas edilmelerine rağmen, ne tarhiyat öncesi ile ilgili Ek 11. maddede ve ne de gecikme faizi ile ilgili 112. maddede bu tür uzlaşmalar sonucu tarh edilecek vergilere de gecikme faizi uygulanacağına dair bir hüküm yoktur. İdare, yönetmeliğin ilanından sonra bu yolda re'sen hareket etmiş ve gecikme faizi hesaplanmaya başlanmıştır¹⁴¹.

bb- 3505 Sayılı Yasanın 10. Maddesi ve İdari Yargının Görüşü

10.12.1988 gün ve 20015 sayılı Resmi Gazete'de ilan olunan ve yayımı tarihinde yürürlüğe giren 3505 sayılı kanunun 10. maddesi ile V.U.K. na 3239 Sayılı kanunla eklenen Ek madde 11'in 2. fıkrasının sonuna aşağıdaki hüküm eklenmiştir:

"Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır".

Gecikme faizi uygulama alanını genişleten, ancak açıkça tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu uzlaşılan vergilere de gecikme faizi uygulanacağına dair bir hüküm taşımayan 3239 sayılı yasadaki bu boşluk, kanun koyucu tarafından fark edilmiş ve 3505 sayılı kanun ile doldurulmuştur¹⁴².

¹⁴¹ O.N.ORHUN, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 98, Ekim 1989, s. 30.

¹⁴² ORHUN, a.g.m., s.31.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- UZLAŞMANIN FAYDALARI VE UZLAŞMA KURUMUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

A- UZLAŞMANIN SAĞLADIĞI FAYDALAR

1- Vergi İdaresi Açısından

Uzlaşma kurumu ile Vergi İdaresi'ne sağlanan faydalar şunlardır:

- a- Vergi alacağının tahsilinin gecikmesi ve değişik vergi yargısı kararları nedeniyle bu alacağın değer kaybına uğraması ve şüpheli hale gelmesi önlenmektedir.
- b- İdarenin yargı organlarında zaman ve emek kaybına uğramasını önlemektedir.
- c- Uzlaşma sırasında mükellefin görüşünün öğrenilmesi, idareye daha isabetli ve yasa hükümlerine uygun işlem yapma olanağı vermektedir.
- d- Vergi İdaresi ile mükellef arasındaki ilişkileri olumlu olarak etkilemekte ve tarafların birbirleri ile yakınlaşmasına hizmet etmektedir.
- e- Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, vergi dairelerinin yükünü büyük ölçüde azaltmıştır. İnceleme raporlarından doğan vergi ve ceza hesabı, inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır. Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları, tahakkuk fişi yerine geçmekte olduğundan, uzlaşılan vergi ve ceza;
Ödeme sürelerinden önce ilgiliye tebliğ edilmiş ise kanuni ödeme sürelerinde,
Ödeme zamanı kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir. Vergi Dairelerine sadece uzlaşılan vergi ve cezanın tahsili işi kalmakta, kamu alacağının süratli tahsili nedeniyle etkinlik artmaktadır¹⁴³.

¹⁴³ YÜCEL, a.g.m., s. 29.

f- Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu ile İnceleme Elemanı vergi incelemesinin sonucunu kısa zamanda görme olanağına kavuşmuştur. Şöyle ki; düzenlenen inceleme raporlarını tarhiyat sonrasında takip etmek, belirli raporlar dışında mümkün olmamaktadır. Oysa ki, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, yazılan raporların ne derece etkin tahsil edildiğini görmek açısından iyi bir olanaktır.

g- İnceleme Elemanlarının raporları, İnceleme Elemanlarından oluşan Komisyon tarafından toplantı öncesi ve uzlaşma toplantısında mükellefin iddiaları açısından yeniden değerlendirilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, bu açıdan da inceleme elemanlarının otokontrolü; inceleme dışında da olayları görmelerini sağlamak yönünden yararlıdır.

2- Mükellef veya Ceza Muhatabı Açısından

Uzlaşma kurumuyla mükellef veya ceza muhatabına sağlanan faydalar da şunlardır:

a- Uzlaşma ile mükelleflerlerin zaman ve emek kaybına uğramalarını ve yargı mercilerinde masraf yapmalarını önlenir.

b- Mükellefler ve ceza muhatabları, uzun zaman alan vergi davasının kaybedilmesi halinde gecikme faizinin daha da artan yükü nedeniyle daha çok uzlaşma eğilimindedirler.

c- Mükelleflerin adlarına ikmalen veya re'sen tarh olunan vergi ve cezalar konusunda tereddütlerini giderip psikolojik yönde olumlu etki yapmak suretiyle huzura kavuşmalarını sağlar.

d- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarında raporla ilgili karşı iddialarını ortaya koyabilmekte; İnceleme Elemanlarından oluşan Komisyonlar tarafından dinlenme imkanına sahip olmaktadır. Ayrıca incelemede bulunan farklar konusunda, mükellef ve ceza muhatabları, Komisyonda ikna olmakta; uygulamadaki tereddütlerini gidermektedirler.

e- Uzlaşma sonucunda, mükellefler daha az vergi ve ceza öderler.

f- Uzlaşmanın sağlanamaması halinde dahi mükellef olay hakkında aydınlatılmış olur ve idarenin düşüncelerini öğrenerek yargı organlarında savunmasını daha bi-

linçli yapabilir. Çünkü, idare ile çeşitli görüşmeler ve araştırmalar sonucunda konunun bütün özellikleri ile nitelikleri belirlenmiş ve idarenin bütün bu hususlarda ne düşündüğü ortaya çıkmış olmaktadır. Mükellef veya ceza muhatabı gerekli bilgileri elde etmek suretiyle aynı hataları bir daha tekrarlama yanlışlığına düşmez¹⁴⁴.

3- Yargı Organı Açısından

Yargı organı açısından uzlaşma kurumunun faydaları da şu şekilde sayılabilir:

a- Uzlaşma ile bir kısım uyuşmazlıklar çözümlendiğinden, mali yargı organlarının işleri azalır ve diğer davalar üzerinde daha titiz çalışma olanağı sağlanır.

b- Uzlaşmanın sağlanamaması halinde dahi, uyuşmazlık konusu olan konularda tarafların görüşleri belirlemekte ve uyuşmazlık yargı organlarına açıklığa kavuşturulmuş bir şekilde intikal ettirilmektedir.

B- UZLAŞMA KURUMUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

Uzlaşma kurumuna karşı olanlar, bu kurumu Anayasa'ya ve kanunlara aykırı bulmaktadır. Çalışmamızın başından beri uzlaşma kurumunun yararlarına ve özelliklerine değinmekle birlikte, uzlaşma kurumunu eleştirenlerin görüşlerine de kısaca değinmeyi uygun bulduk. Uzlaşma kurumunu eleştirenler, uzlaşmanın Anayasaya'ya aykırı olduğunu iddia etmektedirler.

Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin 1. fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" diyerek kimseyi mali gücünün üzerinde bir vergi ödemeye zorlamamaktadır.

Aynı maddenin 2. fıkrasında "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmüne yer vererek aynı durumda olanlardan eşit miktarda vergi alınmasını, yani "vergilemede eşitlik" anlayışını getirmiştir.

3. fıkarda, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmüyle, devletin vergileme şeklindeki kamusal yetkisinin sınırlarını belirlemiştir.

¹⁴⁴ AKSOY, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s. 169.

4. fıkrada ise "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerin de kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilir" denilerek kamusal yetkinin alt ve üst sınırları içinde Bakanlar Kurulu'nca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Vergide uzlaşmanın taraflar arasındaki pazarlığın sonucunda yasalara göre tarhedilen verginin ve kesilen cezanın bir kısmından vazgeçilmesi anlamındaki özelliği ile; vergilemenin "mali güce göre ödeme", "mali yükümlerin ancak yasayla konulacağı", ilke-leriyle çelişmektedir.

Uzlaşma sonucunda yasa önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna giderek daha az vergi ödeme olanağına sahip olabilmektedir. Bu durumda vergide, anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. Aynı durumdaki yükümlülerin uzlaşmaya başvurup birinin uzlaşması veya uzlaşmaması durumunda da yine anayasada yer alan eşitlik ilkesi açısından önemli sorunların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Aslında re'sen ve ikmalen tarh yapılmadan önce mükellef izahata çağrılmış, delilleri dinlenmiştir. Şayet kabul edilebilir açıklamalarda bulunmuşsa re'sen veya ikmalen yapılan tarhta bunlar dikkate alınabilir ve alınmıştır. Bu bakımdan da uzlaşma, Vergi Hukuku açısından pek sağlam yeri olan bir kurum değildir¹⁴⁵.

Vergiye doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin vazgeçmesi de bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir. Bilindiği gibi vergiler alanında idare bağlı yetki ile donatılmış olup, yasaya göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almamazlık edemez. Bir başka deyişle, vergi konusunda idarenin takdir yetkisi yoktur. Uzlaşmaya da yasa hükümleri olanak vermesine karşın, bu durum teorik tartışmayı geçersiz kılmaktadır. Diğer taraftan uzlaşmada pazarlık söz konusu olduğundan, bu durum suiistimal söylentilerine sebep olmakta ve kamu görevlilerini zan altına sokabilmektedir.

Ayrıca, uzlaşma yolunda idare yaptığı bir tür "idari sözleşme" ile vergi cezalarının bir kısmından vazgeçebilmektedir. Bu vazgeçmeden vergi suç ve cezalarının nite-

¹⁴⁵ K. BULUTOĞLU, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1971, 4. Bası, s. 648.

liği hakkında da sonuçlar çıkartılabilir: Gerçek anlamda bir suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlarca affedilebilir. Bunun dışında idarenin takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, vergi suç ve cezalarının teorik açıdan gerçek anlamda, ceza hukuku anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp, idari kabahat, idari yaptırım oldukları görü-şüne ağırlık kazandırmaktadır¹⁴⁶.

C- UZLAŞMA KURUMUNUN AKSAYAN YÖNLERİ

1- Genel Olarak

Uzlaşma kurumuna ait esaslar şu şekilde sayılabilir:

a- Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda bazı koşulların bulunması halinde uzlaşmaya gidilebilir.

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

c- Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşılan konulara ilişkin kararları kesin olup Danıştay dahil hiçbir mercie dava açılmaz ve şikayette bulunulamaz.

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

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

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

¹⁴⁶ ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, a.g.e., s. 201.

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

2- Uzlaşma Kurumundaki Aksaklıkların Nedenleri

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

Bunun nedenleri şu şekilde sayılabilir:

a- Uzlaşma Sınırlarının Darlığı

Uygulamada uzlaşma sınırları çok dar tutulmuş ve ancak belirli hallerde ve belirli bir süre içerisinde uzlaşma yolu mümkündür. Uzlaşma konusu ve sınırları çok geniş tutulmalı, bütün vergiler uzlaşma konusu yapılabildiği gibi, her aşamada ve uzlaşılacak vergi ve ceza miktarında bir sınırlamaya tabi tutulmamalıdır. Nitekim batı ülkelerinde bütün vergiler uzlaşma konusu yapılabildiği gibi, uzlaşılacak vergi ve ceza miktarında herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır¹⁴⁷.

b- Uzlaşma Kurumlarının Bilinmemesi

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

¹⁴⁷ AKSOY, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s. 174.
ALAYBEK, a.g.e., s. 27.

c- Uygulamada Vergi Asılları Üzerinde Uzlaşmaya Gidilmemesi

Ek Madde 1'de vergi asılları üzerinde de uzlaşma yapılacağı hükme bağlandığı halde, Uzlaşma Komisyonları genellikle vergiler konusunda uzlaşmadan kaçınılmaktadırlar. Şüphesiz bunun sebebi, Komisyon üyelerinin davranışlarından kaynaklanmaktadır. Komisyon üyeleri, bu işi asıl işleri yanında ikinci bir ek iş olarak yapmaktadırlar. Bu Komisyonların başkan ve üyeleri idarede çalışan ve idareye bağlı kişiler olduğu için bazı nedenlerle uzlaşmada çekimser davranmaktadırlar.

Bu nedenleri şöyle sıralayabiliriz: Birincisi, bu kişilerin bir vergi tetkik elemanının veya memurunun yapmış olduğu tarh ve tahakkuk işlemini bozmak istememesidir. İkincisi, uzlaşma sağlandığı zaman rüşvet verilerek uzlaşmanın sağlandığı hususunda doğabilecek dedikoduların önlenmesidir. Üçüncüsü de, Komisyon üyelerinin Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarına nazaran bilgi noksanlıkları nedeniyle, bu işi ek iş olarak yaptıkları için gerekli araştırma ve incelemeyi de yapamadıklarından, onların vermiş oldukları rapora aynen katılmalarıdır. Sonuç olarak, Uzlaşma Komisyonlarındaki vergi asılları ile ilgili müzakerelerde başkan ve üyeler genellikle çekimser bir davranış içine girmektedirler¹⁴⁸.

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

d- Komisyonların Sık Sık Toplanmaması

Uzlaşma Komisyonlarının haftada 2 veya 3 kez yarım gün toplanabilmeleri uzlaşma istemlerinin birikmesine yol açmaktadır. Uzlaşma Komisyonlarında uzun süre bekleyen uzlaşma istemleri kötünietli mükelleflerin menfaatinedir. Şöyle ki, uzlaşma istemi uygun görülen mükellefe görüşmenin günü, saati ve yapılacağı yer Uzlaşma Ko-

¹⁴⁸ AKSOY, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s. 176.

misyonu tarafından yazı ile en az 10 gün evvelinden bildirilmektedir. Mükellef gösterdiği adreste bulunamıyorsa, uygulamada yeni adresinin araştırılmasına ve saptanmasına çalışılmakta ve bu nedenle dosyalar aylarca karara bağlanmadan bekletilmektedir. Ayrıca adres saptanamazsa, davetiyenin ilanen duyuru yoluna gidilmektedir. Bundan sonra mükellef davete rağmen yine gelmezse, uzlaşmanın temin edilemediğine hükmolunmaktadır. Bu karar dışında mükellef hakkında hiçbir müeyyide uygulanamamaktadır. Bu durumda, uzlaşma isteminde bulunan kötünietli mükellef, Uzlaşma Komisyonunun davetine uymaması halinde, Vergi Mahkemesine gitmeden en azından 9 veya 12 ay gibi bir zaman kazanmış olmaktadır¹⁴⁹.

e- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu İnceleme Elemanlarının Yükünü Artırması

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak olan vergi incelemesi bizatihi zor bir olaydır. İnceleme Elemanı, tarhiyat öncesi uzlaşma nedeniyle gerek merkezde, gerekse turnelerde Vergi Dairesinin işini kolaylaştırıcı; uzlaşmayı organize edici yeni görevler üstlenmiştir¹⁵⁰.

D- VERGİ YASA TASARISINDA UZLAŞMA KONUSUNDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca TBMM'ne sunulan vergi yasa tasarısı, uzlaşma kurumunda önemli değişiklikler yapmaktadır. Bu değişiklikler şöyledir:

a- Cezalar uzlaşma konusu yapılamayacak olup uzlaşılan vergi tutarına göre alınacaktır¹⁵¹.

Bu düzenleme uzlaşma kurumunun varoluş amacına aykırıdır. Uzlaşmada amaç mükellef ile idare arasında pazarlık yapılarak devlet alacağının en kısa sürede tahsi-

¹⁴⁹ ŞAHİNOK, a.g.e., s. 268.

¹⁵⁰ YÜCEL, a.g.m., s. 29.

¹⁵¹ DEĞİRMENCİ İ., "Vergi Yasa Tasarısı İle Neler Değiştiriliyor ya da Neler Getiriliyor", *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 1998, S:114, s. 114

lidir. Vergi cezasında uzlaşma yolunun kapatılması, uzlaşmanın cazip olmasını engelleyici bir düzenlemedir.

b- Daha önce kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma konusu yapılamazken, bu düzenleme ile bu tür tarhiyatlarda vergide uzlaşma yapılabilecektir.

Daha önceki bölümde¹⁵² bu durumun sakıncalarına değinilmiş olmasına rağmen, aynı düzenleme tekrar getirilmektedir. Üzerinde uzlaşma yapılan vergiden dolayı yeni adıyla "vergi ziyaı cezası" kesilecek olması durumunda bu ceza T.C.K. gereği hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirse bile, yargı organlarının yorumuna göre uzlaşmaya konu olan bu vergi ve cezadan dolayı hürriyeti bağlayıcı ceza verilemeyecek ve yasanın ruhuna aykırı uygulama devam edecektir.

c- Uzlaşma anında mükellef bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci bulundurabilecektir.

Bu düzenleme mükellef veya vergi sorumlusunun haklarının korunması açısından olumludur. Bu sayede mükellef Uzlaşma Komisyonuyla yaptığı uzlaşma görüşmelerinde daha bilinçli hareket edebilecektir.

Genel olarak değerlendirildiğinde, yeni vergi tasarısının uzlaşma kurumu konusundaki düzenlemesinin yerinde olmadığını ve uzlaşmayı zorlaştırdığı söylenebilir.

E- UZLAŞMA KURUMUNUN GELİŞTİRİLMESİ KONUSUNDA ÖNERİLER

1- Genel Olarak

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

¹⁵² Bkz. s. 102

teleri ortadan kaldırmakta, aynı zamanda vergi yargı organlarının işlerliğini sağlamaktadır.

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

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

2- Öneriler

a- Kanunların Uygulama Esasları Yönetmelikle Düzenlenmelidir

Bu açıdan, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ait uygulama esaslarının kanunun yetki maddesi uyarınca, yönetmelikle düzenlenmesi isabetli olmakla birlikte; tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili uygulama esaslarının V.U.K.dan çıkarılıp yeni bir "Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği"nde toplanması uygun olacaktır.

b- Mükellefler Uzlaşma Yoluna Başvurmanın Avantajları Konusunda Bilinçlendirilmelidir

Bu konuda kitle iletişim araçları, Vergi Dairesine asılacak ilanlar, mükelleflere posta yoluyla gönderilecek belgeler etkili olacaktır. Uygulamada Vergi Dairesinin mükellef veya ceza muhatabına göndermiş olduğu matbu Vergi/Ceza İhbarnamelerinin arka sayfalarında mükellef veya ceza muhatabının bazı haklarını içeren bilgiler yer almaktadır. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" ve "Uzlaşma" başlıkları altında aktarılan bu bilgiler oldukça yetersiz olup sadece mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma hakkı olduğu belirtilmiş,

uzlaşma yoluyla elde edilebilecek menfaatler açıklanmamıştır. Sözgelimi "Uzlaşma" başlığı altında sadece şunlar yer almaktadır. "Mükellef veya cezaya muhatap olanlar, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde Uzlaşma Komisyonuna başvurarak uzlaşma talebinde bulunabilirler". Bu açıklama ile mükellef veya ceza muhatabının uzlaşmaya teşvik edildiği düşünülemez. Bu konuda daha açıklayıcı ve doyurucu bilgilerle donatılmış matbu evraklar kullanılmalı ve özellikle bu evraklar vergi/ceza ihbarnamelelerinden ayrı olarak basılmalıdır.

c- Uzlaşma Zorunlu Hale Getirilmelidir

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

Yapılan bir araştırmada¹⁵³, yargıya intikal eden uyuşmazlıklara bakıldığında da dava konusu yapılan uyuşmazlıkların büyük bir kısmının mükellef lehine sonuçlandığı görülmektedir. Danıştay'da dosyalar üzerinde yapılan araştırmada dava konusu yapılan uyuşmazlıklar ile ilgili önemli saptamalar yapılmıştır.

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

¹⁵³ İ. ENGİN, "Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının %90'ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor", *Yaklaşım Dergisi*, Y: 5, S: 59, Kasım 1997, s. 123-125.

Z. KARTAL, "Vergi Davalarının Sonuçları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 1998, S: 197, s. 112-113.

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

Temyiz sebebiyle dava konusu olan kurumlar vergisi ile ilgili 804 uyuşmazlığın %85.3'ü vergi İdaresi tarafından, %14.7'si ise mükellef tarafından yapılmıştır. Vergi İdaresi tarafından temyiz konusu yapılan toplam 686 uyuşmazlığın %97.4'ü mükellef lehine sonuçlanırken, 52.6'sı Vergi İdaresi lehine sonuçlanmıştır. Mükellef tarafından temyiz sebebiyle dava konusu yapılan 118 uyuşmazlığın %52.6'sı mükellef lehine, %47.4'ü İdare lehine sonuçlanmıştır. Kurumlar vergisi ile ilgili toplam 804 uyuşmazlığın %90.8'i mükellef, %9.2'si Vergi İdaresi lehine sonuçlanmıştır.

Bu araştırmadan çıkan sonuçlar şöyle sıralanabilir:

- Gelir ve kurumlar vergileri ile ilgili uyuşmazlıkların sırasıyla % 83.2'si ve %85.3'ü Vergi İdaresi nedeniyle Danıştay'da temyiz konusu yapılmıştır.

- Gelir ve kurumlar vergileri ile ilgili toplam uyuşmazlıkların ise sırasıyla %89.9'u ve 590.8'i mükellef lehine sonuçlanmıştır.

- Vergi İdaresi, açmış olduğu temyiz davalarının kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlıklarda %97.4'ünü, gelir vergisi ile ilgili uyuşmazlıklarda %97.8'ini kaybetmektedir.

Görüldüğü gibi, ortaya çıkan tablo Vergi İdaresi açısından hiç de iç açıcı değildir. Vergi İdaresinin bu aşamada bir durum değerlendirmesi yaparak uyuşmazlıkların doğması, sürdürülmesi ve sonuçları ile ilgili bulgulara göre yönleneceği gerekir.

Bu arada söz konusu araştırmanın ardından Hesap Uzmanları Derneği tarafından açıklamada bulunularak araştırmanın 1 yıl gibi kısa bir süreyi kapsamaması ve sadece Danıştay 4. Dairesinde yapılması nedeniyle bilimsel olmaktan uzak olduğu vurgulanarak aşağıdaki verilere yer verilmiştir:

"Hesap Uzmanları tarafından yazılan her 100 raporun 70 tanesi tarhiyat Öncesi Uzlaşarak vergi, ceza ve faizleri 30 gün içerisinde ödenmekte ve devletin kasasına girmektedir. Geriye kalan 30 raporun yaklaşık 20 tanesi ise Tarhiyat Sonrası uzlaşmadan yararlanmakta veya V.U.K.nun 376. maddesi hükmünden yararlanarak ödeme yapılmaktadır. (376. madde uygulamasının son günlerde artmasının nedeni 1995 yılından sonra kaçakçılık cezası için uzlaşma hakkının kalmamasıdır). Yani Hesap Uzmanlarının yazdığı 100 raporun ancak 10 tanesi yargıya intikal etmekte, diğerleri idari aşamada çözümlenmektedir. Kaldı ki, Hesap Uzmanları tarafından yazılan ve yargıya gider raporların % kaçının mükellef lehine sonuçlandığı konusunda yapılmış yeni tarihli bir çalışma yoktur. Bu konuda yapılmış en son çalışma 1992 tarihli'dir. Danıştay tarafından yapılan bu çalışmada o tarihe kadar Danıştay'a intikal eden her 100 Hesap Uzmanı raporunun 86'sının idare lehine sonuçlandığı belirtilmiştir. Bütün bu veriler değerlendirildiğinde, Hesap Uzmanları tarafından yazılan raporların ancak %1-2'si yargıya düşmektedir. Bunun nedeni de yargıda kabul edilmemekle birlikte bazı konularda yargının tutumuna kurulun katılmıyor olması ve yazılan çeşitli raporlarla yüce yargının ikna edilmeye çalışılmasıdır. Nitekim, başlangıçta Danıştay tarafından kabul görmeyen bazı hususlarda Danıştay'ın ikna olduğu ve kabul etmeye başladığı çok sayıda eleştiri konusu vardır. Yargı organlarının çok az bile olsa hata yapma olasılıkları da dikkate alınırsa bu oran %1-2'lik oranın çok makul olduğu rahatlıkla söylenebilir"¹⁵⁴.

Hesap Uzmanları Derneği'nce kaleme alınan ve yukarıda sözü edilen araştırmaya "cevap" niteliğini taşıyan yazıyı araştırmamızın güncelliği açısından buraya taşımayı uygun bulduk. Söz konusu yazıda 1992 tarihli araştırmalara dayanılarak hüküm verilmesi nedeniyle, 1996 yılını kapsayan araştırmaya dayanan sonuçları vergi uyumsuzluklarının çözümü konusunda daha gerçekçi bulmaktayız.

d- Uzlaşma Kurumu Zaman Kazanma Aracı Olmamalıdır

Vergi yargısının uzun bir zaman aldığı herkesce bilinmektedir. Hele enflasyon sürecinin de devreye girmesi, devlet alacağının reel değerinin azalmasına yol açmaktadır.

¹⁵⁴ HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, "Vergi Uyumsuzluklarının Sonuçları Konusunda Bilinmesi Gerekenler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 1988, S: 199, s. 6.

Bu durumda, zaman kazanma eğilimi yükselmekte ve mükellefler uzlaşma kurumunu çoğu zaman "zaman kazanma" kurumu olarak değerlendirmektedirler. Örneğin, uzlaşma isteminde bulunup da uzlaşmaya gelmemesi nedeni ile makul bir mazeret ileri sürmeyen mükellef sayısı azımsanmayacak kadar fazladır. Uzlaşma kurumunu bir zaman kazanma kurumu olmaktan çıkarmak, herşeyden önce Uzlaşma Komisyonları ve vergi idaresinin çabuk ve uyumlu çalışması ile mümkün olabilir¹⁵⁵.

e- Uzlaşma Görüşmelerinde Eşitlik Sağlanmalıdır

Uzlaşma görüşmelerinde mükellef veya ceza muhatabının genel durumu, bilgi seviyeleri, ödeme güçleri ve mazeretleri gözönünde bulundurulmalı ve vatandaş olarak kendilerine eşit muamele yapılmalıdır.

f- Uzlaşma İstemi Vergi Dairesine Yapılmalıdır

Uzlaşma isteminin yetkili Uzlaşma Komisyonu'na yapılacak olması bir çok vatandaşı yanıltmakta, yanlışlıkla başka mercilere -özellikle Vergi Dairesine- yapılan başvurular süre kaybına neden olduğundan vatandaşın uzlaşmadan yararlanma hakkını ortadan kaldırmaktadır. Uzlaşma istemi, tarhtan önce ve sonraki safhada ilgili Vergi Dairesine yapılmalıdır. Böylece mükellef veya ceza sorumlusunun sürekli olarak irtibatta olduğu kurum olan idarece bilgilendirilmesi ve haklarını zamanında kullanabilmesi daha kolay sağlanacaktır. Vergi Dairesi elemanlarınca olumlu şekilde yönlendirilecek mükellef veya ceza muhatabı, başkaca formaliteye gerek kalmadan hakkını aynı mercide arama kolaylığına sahip olacaktır.

g- Gecikme Faizi Uzlaşma Kapsamına Girmeli veya Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Daha Düşük Oranlı Gecikme Faizi Uygulanmalıdır

Gecikme faizinin uzlaşmadan sonra hesaplanması nedeniyle uzlaşma kapsamına girmeyeceği açıktır. Gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulun-

¹⁵⁵ AKKÖY, a.g.m., s. 13.

duğu döneme ilişkin kanuni vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Uygulanacak gecikme faizi oranı aylık %15 gibi çok yüksek bir oran olması nedeniyle, uzlaşmaya başvurmada caydırıcıdır. Mükellefin en önemli sorunu, vergiyi, cezayı ve gecikme faizini bir aylık sürede ödemek zorunda olmasıdır. Uzlaşmayı teşvik açısından, gecikme zammı uzlaşma kapsamına alınabilir veya gecikme faizinin oranları düşürülebilir¹⁵⁶.

h- Uzlaşma Davetinin Mükellefe Ulaşması Konusundaki Zaman Kaybı Önlenmelidir

Uygulamada uzlaşma istemi uygun görülen mükelleflere görüşmenin günü, saati ve yapılacağı yer Uzlaşma Komisyonu tarafından yazı ile en az 10 gün önceden (gösterilen adrese) bildirilmektedir. Ancak mükellef gösterdiği adreste bulunamıyorsa, ilanın tebligat yoluna gidilmektedir. İlan yoluyla davete rağmen mükellef uzlaşma davetine gelmezse sadece uzlaşmanın temin edilemediğine hükmolunmakta, başka bir müeyyide uygulanmamaktadır. Bu suretle, uzlaşmaya davet formaliteleriyle, Uzlaşma Komisyonlarında işler fazlalaşmakta ve verginin tahsili geciktirilmektedir.

Uygulamadaki aksaklığı gidermek bakımından, kanunen "mükellef veya ceza muhatabının bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uymaması hallerinde idarece uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılamayacağı" hükmü konulmalıdır.

Bu hükmün uygulanmasında posta ile gönderilen davet yazısının geri gelmesinin tebliğ edilememeyi ifade ettiği açıkça belirtilmelidir.

¹⁵⁶ ESİAD, "Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış", ESİAD Görüşler-1, ESİAD Yayın No: 92/G-1, İzmir 1992, s. 43-44.

1- Uzlaşma Komisyonları İle İlgili Öneriler

aa- Özel Uzlaşma Komisyonları Kurulmalıdır

Uzlaşma Komisyonlarının kuruluş biçimi de, bu kurumun hızlı bir şekilde işlemlerini olanaksız hale getirmektedir. Bu nedenle, Uzlaşma Komisyonları Maliye Bakanlığına atanacak bir başkan ve iki üyeden kurulmalıdır. Bu Komisyon üyelerinin başka bir görevleri bulunmamalıdır.

Uzlaşma Komisyonlarının sürekli, geçici veya gezginci olabileceği esası getirilmelidir.

bb- Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Genişletilmelidir

Uzlaşma Komisyonlarının yetkileri, vergi aslının ve vergi cezasının çeşidine, miktarına ve olayın mahiyetine göre, bütün Uzlaşma Komisyonları için aynı olmalı ve yetki sınırını aşan her olayda Maliye Bakanlığından yetki alınmalıdır.

cc- Uzlaşma Komisyonlarına Görevleri Dolayısıyla İnceleme ve Bilgi Toplama Yetkileri Verilmelidir

Uzlaşma Komisyonlarının etkili bir şekilde çalışmaları, bu komisyon üyelerinin bilgi bakımından daha ehliyetli ve idareye karşı az bağımlı kişiler arasından seçilmelerine bağlıdır. Aynı zamanda, Uzlaşma Komisyonlarının başkan ve üyelerinin görev, yetki ve sorumluluklarını artıracak, onlara moral ve cesaret verecek temel bazı düzenlemelerin yapılması yararlıdır. Bu sayede, uyuşmazlıkların önemli bir miktarının çözümü, Uzlaşma komisyonlarının sürat ve cesaretle almış oldukları kararlara bağlı olacaktır. Ayrıca Uzlaşma Komisyonlarında yeteri kadar raportör görevlendirildiği takdirde, önceden dosyalar incelenerek üyelere yararlı bilgiler verilerek bazı limitler tesbit edilebilir. Bu yönde gelişmeler olmadığı ve yapılmadığı takdirde vergi asıllarında uzlaşmaya gidilemeyecek, uzlaşma kurumu da bir ceza indirimi kurumu olmaktan ileri gidemeyecektir¹⁵⁷.

¹⁵⁷ S. TUNCER, "Uzlaşmada Yeni Gelişmeler", *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, Y: 17, S: 202, s. 98.

dd- Uzlaşma Komisyonlarının Vergi Asılları Üzerinde de Uzlaşma Yoluna Gidebilmeleri Sağlanmalıdır

Kanunda bir engel bulunmamasına rağmen, yukarıda da belirtildiği gibi, Komisyonlarca genellikle vergi aslında uzlaşma yapılmadığı görülmektedir. Uzlaşma kurumunun cazip hale getirilmesi için vergi aslında da uzlaşma yoluna gidilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, bir pazarlık kurumu olan uzlaşma kurumunun iyi işleyebilmesi için mükellef veya ceza muhatabı olan şahısların kültür seviyeleri ve maddi imkanlarına bakılmaksızın kendilerine eşit işlem yapılması sağlanmalıdır.

Uyuşmazlıkların daha başlangıçta çözümlenmesini sağlayacak en önemli kurum olması gereken Uzlaşma Komisyonlarının en az üst düzeyde vergi incelemesi yapan İnceleme Elemanı yeteneklerine sahip, objektif olabilecek kişilerden oluşması ve yetkilerinin İnceleme Elemanı incelemeyi gerektirmeyen hallerde Vergi Dairesi Müdürü ya da temsilcisi ile mükellefin uzlaşmaları halinde vergi ve cezanın tamamını kaldıracak biçimde genişletilmesi gerekir.

i- Uzlaşma Süresi Uzatılmalıdır

Günümüzdeki sistemde, vergi uyuşmazlıkları hakkında V.U.K.nun 379. maddesinde belirtilen dava açma süresi içinde uzlaşmaya gidilebilir.

Aslında, "vergi uyuşmazlıklarında gerçek amacın mükellefi cezalandırmak olmadığı, verginin bir an önce idareye dönmesini sağlamak olduğu gözönünde tutulursa, batı ülkelerinde olduğu gibi bizde de yargı organlarına getirilmiş fakat henüz bir karara bağlanmamış olan uyuşmazlıkların da uzlaşma konusu yapılabileceği" tartışılabilir¹⁵⁸.

j- Kısmi Uzlaşma Yapılabilmelidir

Uzlaşma bir bütün olup, kısmi uzlaşma uygulanmamaktadır. Şöyle ki, vergi ve cezadan birisi için uzlaşma istenip, diğeri için dava yoluna gidilemez. Uzlaşma konusu

¹⁵⁸ ŞAHİNOK, a.g.m., s. 271.

AKSOY, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s. 177.

yapılan vergi ve cezaların tamamı üzerinde uzlaşma görüşmeleri yapılabilir; kısmi uzlaşma sözkonusu değildir. Uzlaşma görüşmeleri, salınan vergiler ile kesilen cezaların tamamı üzerinden yapılabilir ve buna göre uzlaşma sağlanması mümkündür. Bu durum, uzlaşma kurumunu olumsuz yönde etkilemektedir.

Salınan vergi ve kesilen cezanın bir kısmı üzerinde mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma isteminde bulunduğu takdirde Vergi İdaresi uzlaşmaya yanaşmamaktadır. Örneğin, ikmalen ve re'sen tarhiyatın aynı anda yapıldığı hallerde, mükellefin sadece ikmalen tarh olunan vergi ile buna ilişkin ceza üzerinde uzlaşma istemesi durumunda bu isteği Vergi İdaresi reddetmekte, buna karşın ikmalen ve re'sen salının vergiler ile bunlara ilişkin cezaların tamamı üzerinden uzlaşmaya gidilmesini istemektedir. Böylece vergi uyuşmazlıklarının kısmen de olsa idari aşamada çözülmesi önlenmektedir. Şu halde, salınan vergi ve kesilen cezalar üzerinde kısmi uzlaşmaya gidilebilmesi bu kurumun etkinliğini artıracaktır¹⁵⁹.

Özellikle V.U.K.nun 344. maddesinde yapılan değişiklikle, mükelleflerin kaçakçılık cezalı tarhiyata muhatap olmaları, kasten vergi ziyana sebebiyet vermeleri ve bu hususun iddia eden tarafından isbat edilmesi şartına bağlanarak aynı doğrultuda Ek 1 ve Ek 11. maddelerde değişikliğe gidilmiş; Ek 1. maddede kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmış, Ek 11. maddede ise benzer şekilde, inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tesbitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma konusu dışına çıkarılmıştır.

Konu ile ilgili açıklamalara yer veren 229 seri nolu V.U.K Genel Tebliğinin IX. bölümünün son paragrafında ise şu ifadelere yer verilmiştir: "Diğer taraftan yeni düzenleme sonucu, sadece kaçakçılık suçu cezası kesilen veya kesilecek olan tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışında kalmış olduğundan, kusur veya ağır kusur cezası kesilmiş veya kesilecek olan tarhiyatlar için mükelleflerin uzlaşma talep etmeleri halinde gerek tarhiyat öncesi, gerekse tarhiyat sonrası Uzlaşma Komisyonlarınca bu talepler değerlendirilerek yürürlükteki uzlaşma hükümleri çerçevesinde gereğince işlem yapılacaktır."

Yeni düzenleme ile bir sorun ortaya çıkmaktadır: İnceleme raporlarında kaçakçılık cezalı tarhiyatlar ile ağır kusur ya da kusur cezalı tarhiyatların beraber bulunması

¹⁵⁹ AKSOY, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s. 177.

halinde aynı mükellefin aynı vergi dönemine ilişkin farklı cezaları gerektiren tarhiyatlar için, uzlaşma kurumu nasıl işleyecektir? Mükellef aynı raporda yer alan ve hatta aynı döneme ait olan tarhiyatın ağır kusur veya kusur cezası gerektiren kısmı için idare ile uzlaşabilecek midir? Bu konuda farklı görüşler savunulmaktadır. Bunlardan bazıları şöyledir¹⁶⁰:

- V.U.K.nun 344 ve buna paralel olarak Ek 1 ve Ek 11. maddelerinde yapılan değişiklikler beraber değerlendirilmelidir. Kaçakçılık suçu kasıt unsuruna bağlanmış ve bu suçun isbatı halinde ağır bir şekilde cezalandırılması öngörülmüştür. Mükelleflerin uzlaşarak, kesilen vergi cezalarının büyük bir miktarından kurtulması engellenmek istenmiştir. Dolayısıyla, kaçakçılık cezalı tarhiyat içeren inceleme raporlarında, ağır kusur ya da kusur gerektiren tarhiyat da sözkonusu olsa uzlaşma yapılamaz.

- Diğer bir gerekçe özellikle inceleme elemanlarının karşılaştığı ve uygulama zorluklarından kaynaklanan bir problemdir. Aynı mükellefin aynı dönemine ilişkin olarak düzenlenen bir vergi inceleme raporunda kısmi uzlaşma yapılması, uzlaşamayan kısmın (kaçakçılık cezalı tarhiyat kısmının) ise Vergi Dairesince takibinin yapılması pratikte çok problem çıkarır. Yanlışlıklar yapılmasına çok uygun bir zemin oluşturur. Bu konuda aynı döneme ilişkin iki ayrı rapor yazılması çözüm olabilecek ise de bu da ayrı bir kanuni düzenleme ile mümkün olacaktır.

Farklı uygulamaların önüne geçilebilmesi amacıyla bu konuda idarenin en kısa süre içinde kısmi uzlaşmaya izin veren bir düzenleme yapması gerekmektedir.

k- Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Süresinde Ödenmediği Takdirde Uzlaşma Yapılmamış Sayılmalıdır

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalarda uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili Vergi Dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ e-

¹⁶⁰ V.Ö.AKARCA, "Vergi ve Cezalarda Kısmi Uzlaşma Yapılabilir Mi?", *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 182, Ekim 1996, s. 100.

ESİAD, a.g.m., s. 43-44.

dilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Ancak, mükelleflerin sözkonusu süreler içinde ödeme yapmamaları durumunda müeyyide nedir? Mevzuata göre, ödeme yapılmaması durumu uzlaşmayı geçersiz kılmamakta, Vergi İdaresi uzlaşılan rakamların 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. hükümlerine göre gecikme zamlı olarak tahsili cihetine gitmektedir.

Uzlaşılan tutarların ödeme süresi içinde ödenmemesi durumunda Vergi İdaresinin uzlaşmadan beklediği amaç gerçekleştirmemiş olmaktadır. Çünkü, uzlaşma kurumunun temel amacını, tarhi öngörülen veya tarhedilen vergiler ile cezalar konusunda, mükelleflerle vergi idaresinin yargıya gitmeme konusunda mutabık kalmaları ve sonuçta vergi idaresinin, tarhideceği veya tarh etmeyi öngördüğü vergi ve cezaların bir kısmını almaktan vazgeçmesi oluşturmaktadır.

Bu durumda uzlaşma sağlandıktan sonra, uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının ödenmemesi ile uzlaşma kurumundan beklenen amaç gerçekleşmemiş olacaktır. Gerçekleşen durum ise; Vergi İdaresinin vergi ve ceza tutarlarının bir kısmını almaktan vazgeçmesi ve mükelleflerin de yargıya başvurmamaları hususudur. Ancak bu durumda uzlaşma kurumunun; vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve amme alacağını vaktinde hazineye intikali gibi amaçlarını gerçekleştirmek mümkün olmamaktadır.

Bu nedenle, uzlaşma sağlandıktan sonra mükelleflerce ilgili süreler içerisinde ödeme yapılmaması durumunda, uzlaşma geçersiz sayılmalıdır. Bu konuda gerekli yasal düzenlemeler yapılarak zamanında ödeme yapılmaması durumunda, uzlaşmanın geçersiz sayılması ve Vergi İdaresinin uzlaşma görüşmelerinden önce geçerli olan vergi ve ceza tutarlarını takip etmesine imkan sağlanmalıdır¹⁶¹.

1- Kesilen Cezanın Türünde Yargı Organlarınca Değişiklik Yapılması Halinde Uzlaşma İsteminde Bulunulabilmelidir

Yargı organlarınca tarhiyatta kesilen cezaların türü ve miktarının kanuna aykırı olduğu, kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren hallerden hiçbirinin bulunmadığı, kesilecek cezanın kusur veya ağır kusur cezası olması veya tamamen kaldırılması gerek-

¹⁶¹ O. OKUR, "Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri", *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 83, Ağustos 1995, s. 99.

tiği şeklinde verilen kararları kesinleştiği andan itibaren Takdir Komisyonu kararları veya inceleme raporlarında yer alan tesbitleri "kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tesbitler" ve yapılan tarhiyatı da "kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyat" olmaktan çıkarmaktadır.

Yargı organlarınca tarhiyatta kesilen kaçakçılık cezasının yasal dayanağı olmadığı veya tarhiyatta başka bir cezanın kesilmesi gerektiği yönünde verilecek bu türlü kararlar mükellefleri, adlarına yapılan herhangi bir ilk tarhiyat karşısında ne türlü bir yol izlenmesi gerektiğini düşünmeye başladıkları sürecin tekrar başına getirmektedir.

Bu nedenle, uzlaşma isteme hakkının sağlanması amacıyla, uyuşmazlık konusu yapılan tarhiyatlarla ilgili olarak yargı organlarınca verilen bu türlü kararların kesinleşmesi halinde, bu kararlar doğrultusunda tarhedilecek vergi ve bu kararlarda gösterilecek türde kesilecek cezaların yapılacak yasal düzenlemeyle veya idarece uygulamaya ilişkin olarak getirilebilecek yönlendirmelerle uzlaşma kapsamına yeniden dahil edilmesi ve uzlaşma sürecinin yeniden başlatılması gerekmektedir.

Böyle bir uygulamaya mevcut yasal düzenlemeler engel değildir. Şöyle ki; V.U.K.nun Ek.6. maddesinde mükellef veya adına ceza kesilenlerin üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit olunan hususlar hakkında dava açamayacakları ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacakları, Ek 7. maddesinde ise uzlaşma isteminde bulunan mükellef veya ceza muhatabının üzerinde uzlaşma istedikleri vergi ve ceza için uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilecekleri, uzlaşma isteminden önce dava açılmış ise uzlaşma sonuçlanıncaya kadar davanın mahkemece incelenmeyeceği, tarhedilen vergi ve kesilen cezadan herhangi biri üzerinde dahi uzlaşma sağlanmışsa her ikisinin de artık dava konusu edilemeyeceği hususları hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere uzlaşma kurumu daima yargı yolundan öncelikli olarak görülmekte ve "uzlaşma isteminde bulunma hakkının elde edilmesine yönelik" ortaya çıkacak uyuşmazlıkların uzlaşma kurumunu ortadan kaldıracağına veya bu yolu imkansız kılacağına dair hiçbir hükme yer verilmemiş bulunmaktadır.

Yine, uzlaşma istemine ilişkin Ek. 4. maddede uzlaşma isteminin mükellef veya cezaya muhatap olanlarca vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere,

ihbarnamenin ilk tarhiyata ilişkin olması gerektiğine dair herhangi bir sınırlayıcı hüküm de yoktur.

Vergi Dairesi işlem yönergesinin vergilendirme bölümüne ilişkin 246. maddesinde Vergi Mahkemesi kararları üzerine "Vergi Mahkemesi kararına göre vergi/ceza ihbarnamesi" düzenlenerek tebliğ edileceği, 263. maddesinde de Vergi Mahkemesi kararını aynen tasdik eden Danıştay kararları üzerine kesinleşen hükmün uygulanmasına geçileceği, Vergi Mahkemesi Kararlarına Göre Bildirim" düzenlenerek mükellef veya ceza muhatabına tebliğ edileceği belirtilmektedir.

Bütün bu düzenlemelerden de anlaşılacağı gibi, ilk tarhiyatta kesinleşen cezayı değiştiren yargı kararları üzerine yeni bir tarhiyat yapılmakta ve düzenlenen ihbarname veya bildirimler ilgililere tebliğ edilmektedir.

Tarhiyat artık, bu tebligattan itibaren "cezasız tarhiyat" veya "ağır kusur veya kusur cezası uygulanan tarhiyat" niteliğini kazandığından, uzlaşma kapsamına dahil edilerek, uzlaşma sürecinin başlatılması gerekmektedir¹⁶².

¹⁶² YAŞAR, a.g.m., s. 11.

SONUÇ

Vergi ilişkisinin tarafları olan mükellef ile vergi idaresi arasında Vergi Hukukunun uygulanmasından dolayı her zaman uyuşmazlık çıkabilir. Hem İdare, hem de mükellef açısından önemli olan bu uyuşmazlıkların en kısa zamanda ve her iki taraf için de en iyi şekilde çözümlenmesidir. Uyuşmazlıkların sürüncemede kalması hem idarenin tahsil etmesi gereken verginin gecikmesine, hem de mükellefin uyuşmazlıkların çözümü için para ve zaman kaybına neden olur. Bunun yanında idare- mükellef ilişkilerinin uzun süre uyuşmazlık halinde geçmesi devlet- vatandaş ilişkilerini zedeler.

Uyuşmazlıkların çıkmasını önlemek her zaman mümkün olmamakla birlikte; yukarıda sayılan sakıncaları nedeniyle bu uyuşmazlıkları kısa sürede çözümlenmenin en geçerli yolu uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesidir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan "uzlaşma", idari çözüm yöntemlerinden en önemlisidir. Kısaca "mükellef ile idarenin makul olan ortak paydada buluşması" olarak tanımlayabileceğimiz uzlaşma kurumu ne kadar etkin hale gelirse, uyuşmazlıkların çözümü o ölçüde hızlanır, bu aşamada çözümlenemeyip yargıya intikal eden uyuşmazlık sayısı da azalır. Böylece yargı organlarının iş yükü hafiflemiş olacağı gibi, usul ekonomisi açısından da fayda sağlanmış olur.

Uzlaşma kurumu, Batı ülkelerinde geniş uygulama alanı bulduğu ve hatta uyuşmazlıkların çözümünde öncelikle bu kuruma başvurmak zorunlu olduğu halde; ülkemizde ancak yardımcı bir kurum niteliğini taşımaktadır. Her ne kadar uzlaşma kurumu hakkında Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle karış olanlar var ise de; bize göre, Batı ülkelerindeki kadar etkin kullanımı sayesinde Vergi Hukuku'nun uygulanmasından çıkan uyuşmazlıkların çözümünde en barışçıl yol olması nedeniyle tercih edilmesi gereken bir kurumdur.

Uygulamada uzlaşma kurumunun aksayan yönlerinin fazlalığı dikkat çekicidir. Bunların en önemlisi şüphesiz Uzlaşma Komisyonları'dır. Komisyonlar, aslen başka görevleri olan kimselerden kurulduğundan, komisyon üyeleri önlerine gelen dosyaları detaylı inceleme olanağına sahip değildirlir. Özellikle son zamanlarda uzlaşma istemlerinin artmasıyla birlikte Komisyonların da yükü artmıştır. Uzlaşmaya başvurmak için kanunda belirlenen şartlar gerekirken, Komisyonlar sadece başvurunun yetkili kişiler tara-

findan ve süresinde yapılıp yapılmadığına bakmakta ve başvuruları kabul etmektedirler. Kurul üyeleri önlerine gelen dosyaları ayrıntılı olarak inceleyemediklerinden, uzlaşma toplantısında genellikle her mükellef veya ceza sorumlusu için vergi aslında indirimle indirilmeden sadece cezada V.U.K.m.376'ya yakın oranlarda indirim yapılmaktadır. Başvuruların hemen hiçbirinde mükellefin özel durumu, öne sürdüğü sebepler, ödeme durumu vs. dikkate alınmamaktadır. Komisyonlar sık toplanmadıkları için uzlaşma günlerinde çok fazla kişiye randevu verilmekte ve uzlaşma görüşmeleri alelacele geçirilmektedir. Bu da, uzlaşmanın temeli olan "pazarlık" aşamasını hemen hemen kaldırmakta ve adeta mükellefe Komisyonun sunduğu teklifi kabul etmekten başka çare bırakmamaktadır.

Uzlaşma kurumunun etkinliğinin artırılması için öncelikle uzlaşmanın zorunlu hale getirilmesi, mükellefin uzlaşmaya başvurmakla hangi avantajlara sahip olacağı konusunda bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte uzlaşmanın cazip hale getirilmesi için kısmi uzlaşma yapılabilmesi, uzlaşılan vergi ve cezalarda gecikme faizi de uzlaşma kapsamına alınmalı ya da bu alanda daha düşük oranlı gecikme faizi uygulanmalıdır. Kanunen herhangi bir engel olmamakla birlikte, uygulamada genellikle vergi asıllarında uzlaşma yapılmamaktadır. Komisyonların vergi asıllarında da uzlaşmaya gitmesi sağlanarak mükelleflerin uzlaşma yolunu öncelikle tercih etmeleri sağlanabilir. Ayrıca ve önemle Uzlaşma Kurullarının yetkilerinin artırılarak, daha sık toplanmaları sağlanmalı, kurul üyeleri başka alanlarda görevli kişiler yerine; konularında uzmanlaşmış ve münhasıran bu kurullarda hizmet verecek kişilerden oluşmalıdır.

Türk Vergi Hukukuna 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na 205 Sayılı Kanunun eklenmesi ile giren ve 3239 Sayılı Kanunla kapsamı genişletilen uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının hızla çözümü ve böylece vergi mükelleflerinin tereddütlerinin bir an önce giderilerek kamu alacağının zamanında hazineye intikali ve sonunda yargı organlarının işlerini hafifleteek uyuşmazlıklar üzerine daha titizlikle eğilmelerine olanak sağlaması amacıyla getirilmiştir. Böylece mükellef ile vergi idaresi yönünden ortaya çıkacak uyuşmazlıkların yine kendi aralarında çözülmesi yolu açılmıştır. Öte yandan 1987 yılında yürürlüğe giren Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu ile de, mükellef- idare arasındaki ilişki ilerlemiş ve tarhiyattan önceki aşamada da uyuşmazlıkların giderilmesi yolu açılmıştır.

Kurumun yakın zamana kadar kendinden beklenen faydayı verdiği söylene- mese de son yıllardaki uzlaşma istemlerinin artması ve bunların çoğunun olumlu sonuç-

lanması, uyuşmazlıkların çözümünde uzlaşma kurumundan etkin olarak yararlanabileceğini göstermektedir. Uzlaşma kurumu, aksaklıkların zaman kaybetmeden giderilerek gerekli kanuni düzenlemelerin yapılmasıyla, idare- mükellef ilişkisinde çıkabilecek uyuşmazlıkların kısa sürede çözülmesinde yargı yoluna göre daha çok tercih edilecek alternatif bir çözüm yolu haline gelecektir.



KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- AKSOY Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990
- AKSOY Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991
- BAYSAL M., İngiltere'de Mali Kaza, Ankara 1956
- BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, 4. Bası, İstanbul 1971
- ÇEBİ Hayri, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1990
- EROĞLU Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2. Baskı, Ankara 1995
- İNEL N., Türk Vergi Yargısı Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No: 1979-208, Kısmet Matbaası, Ankara 1979
- KANETİ Selim, Vergi Hukuku, İstanbul 1986/1987
- KARAGÖZOĞLU Fevzi, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Vergi Hukuku Yayınları: 2 Ankara 1973
- KARAGÖZOĞLU Fevzi-
- KAZANCI Faruk, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ankara, 1972
- KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku, Ankara, 1984
- KIZILOT Şükrü, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 1985
- KOCAHANOĞLU Yusuf, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, İstanbul 1983
- ÖNCEL- ÇAĞAN- KUMRULU, Vergi Hukuku, Genel Kısım, C: 1, 3. Bası, Ankara, Ekim 1987
- ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Gül Matbaası,

İstanbul 1982

TOSUNER Mehmet- YERELİ Ahmet Burçin, Türk Vergi Hukuku, İzmir, 1996

ZIHNA Erol, Vergi Hukukunda Uzlaşma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1991

DERGİLER

AKKÖY İhsan, "Uzlaşma", Vergi Dünyası Dergisi, S:2, Kasım 1981

AKSOY Hüseyin, "Amerika Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1996

ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, "İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış", Danıştay Dergisi, Y:2, S: 6-7

ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", Danıştay Dergisi, Y:1, S:1, 1971

ALPTÜRK Ercan, "Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve Ceza Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 1997

BEŞE Tayfun, "Uzlaşma Komisyonlarının Son Yetki Sınırları", Yaklaşım Dergisi, S:44, Ağustos 1996.

BÜYÜKKAYALAR A., "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi", Vergi Sorunları Dergisi, S:67, Şubat 1987

DEĞİRMENCİ İbrahim, "Vergi Yasa Tasarısı İle Neler Değiştiriliyor ya da Neler Getiriliyor", Vergi Sorunları Dergisi, S: 114, Mart 1998

DÜNDAR Mustafa-

ŞAHİN Ali Ergin, "Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, S:93, Haziran 1996

DOĞAN Battal, "Vergi İncelemesi Sonucu Tarh Edilecek Vergiler ve Kesilecek Cezalar Karşısında Mükellefin Yasal Hakları", Vergi Sorunları Dergisi, S:111, Aralık 1997

ENGİN İsmail, "Yargıya İntikal Eden Uyuşmazlıkların %90'ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor", Yaklaşım Dergisi, Y:5, S:59, Kasım 1997

- ERGIN M., "Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi", Maliye Dergisi, S:71, Eylül- Ekim 1984
- ESİAD, "Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış", ESİAD Görüşler-1, ESİAD Yayın No:92/G-1, İzmir, 1992
- GÖZÜKARA Ö., "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları", Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1992
- GÜREL E., "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı İle İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları", Vergi Sorunları Dergisi, S:76, Ocak 1995
- GÜZEL B., "Vergi Sorumlusu Uzlaşma İsteyebilir Mi?", Vergi Sorunları Dergisi, S:73, Temmuz-Ağustos 1994
- HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, "Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Konusunda Bilinmesi Gerekenler", Vergi Dünyası Dergisi, Mart, 1998, S:199
- KANETİ Selim, "Vergi Usul Kanunundaki Boşlukların Yargı Tarafından Dolurulması", Vergi Dünyası Dergisi, S:123, Kasım 1991
- KAPLAN M.A.-DURGUN E., "Vergi Ziyana Bağlı Vergi Cezalarında ve Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler Sonucu Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar İle Konu Hakkındaki Görüşler", Vergi Dünyası Dergisi, S:179, Temmuz 1996
- KARTAL Z., "Vergi Davalarının Sonuçları", Vergi Dünyası Dergisi, S: 197 Ocak 1998
- KAYNARCA VedatÖmer, "Vergi ve Cezalarda Kısmi Uzlaşma Yapılabilir Mi?", Vergi Dünyası Dergisi, S:182, Ekim 1996
- KIRBAŞ Sadık, "Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 1991
- KİTİŞ Nahit, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", Vergi Dünyası Dergisi, S:96, Ağustos 1989
- KİTİŞ Nahit, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", Vergi Dünyası Dergisi, S:97, Eylül 1989

- MERİÇ O., "İdari Yargı ve Bu Alanda Ülkemizde Yapılan Yeni Düzenlemeler", İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:1, S:2, Eskişehir, 1983
- OKUR Osman, "Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri", Vergi Sorunları Dergisi, S:83, Ağustos 1995
- ORHUN Osman Necdet, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi", Vergi Dünyası Dergisi, S:98, Ekim 1989
- OTO Şenay, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi", Vergi Sorunları Dergisi, S:95, Ağustos 1996
- ÖZOYMAK Ö., "Uzlaşma Müessesesi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 14. Seri, 1967
- SAYIN Mahmut, "Vergi İdaresinin ve Mahkemelerin Vergi Kanunlarını Farklı Yorumlamaları Problemi", Vergi Sorunları Dergisi, S:99, Aralık 1986
- ŞAHİNOK Aynur, "Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Uzlaşma Müessesesi", İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II, Danıştay Başkanlığı, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 26, Ankara 1978
- ŞENGÖZ Yunus, "Üzerinde Uzlaşılan Verginin Matrahının Artırılmasını Gerektiren Sebeplerin Tesbiti Halinde Ek Tarhiyat Yapılabilir Mi?", Vergi Sorunları Dergisi, S:113, Şubat 1998
- TANRIKULU Lütfi, "Uzlaşma, Kamu Davası Açılmasını Gerektiren Kaçakçılık Suçlarını Ortadan Kaldırır mı?", Vergi Dünyası Dergisi, S:148, Aralık 1993
- TOSUNER Mehmet, "Vergi İdaresi- Mükellef İlişkisi", İzmir Ticaret Odası Dergisi, Y: 64, S:12, Aralık 1991
- TUNCER S., "Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları", İstanbul Barosu Dergisi, C: 60, S: 4-5
- TUNCER S., "Uzlaşmada Yeni Gelişmeler", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Y:17, S:202
- TURMANGİL C., "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", Ankara Üniversitesi

Hukuk Fakültesi Mecmuası, C:39, S:1-4

VERGİ CEZALARI, VERGİ İHTİLAFLARI VE UZLAŞMA, T.C. Maliye Bakanlığı

Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları No:30, Ankara 1963

YAŞAR Mehmet,

"Kesilen Cezanın Türünde Yargı Organlarınca Yapılan Değişikliklerin Uzlaşma Müessesesi Üzerindeki Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, S:104, Mayıs 1997

YÜCEL Tugay,

"Tarhiyat Öncesi Uzlama Müessesesi İle İlgili Değerlendirmeler", Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 1988

DİĞERLERİ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE UYGULAMASIYLA İLGİLİ MUKTEZALAR VE DANIŞTAY KARARLARI (1979-1980-1981-1982), Ankara, 1983

KIZILOT Şükrü,

"Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", Hürses Gazetesi, 13.7.1996

SEVİĞ V.

"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", Dünya Gazetesi, 27.12.1987

RESMİ GAZETE,

5.12.1987 Tarih ve 19655 Sayılı

DANIŞTAY DERGİSİ,

S: 60-61, Y:16, 986

DANIŞTAY DERGİSİ,

S: 62-63, Y:16, 1986

DANIŞTAY DERGİSİ,

S: 64-65, Y: 17, 1987