

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE
UZLAŞMA KURUMU

Z. Burcu VARDAL
2501060391

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU

İstanbul 2009

T.C
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüz **MALİ HUKUK** Bilim Dalında **2501060391** numaralı **ZEYNEP BURCU VARDAL**'IN hazırladığı "**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ**" konulu **YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA-TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca **08/12/2009 SALI** günü **Saat: 10:00'da** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin*kabul*.....'ne* **GYBİRLİĞİ/OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA
PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU	<i>kabul</i>	<i>[Signature]</i>
PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR	<i>Kabul</i>	<i>[Signature]</i>
DOÇ.DR.UFUK BAKKAL	<i>Kabul</i>	<i>[Signature]</i>
DOÇ.DR.SEYHUN DOĞAN	<i>Düzeltilme</i>	<i>[Signature]</i>
DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER	<i>Kabul</i>	<i>[Signature]</i>

ÖZ

İdare ve mükellef arasında uyuşmazlık, vergileme sürecinin herhangi bir anında meydana gelebilmektedir. Ülkemizde, iki taraf içinde çeşitli sakıncalar barındıran bu uyuşmazlıklarının çözümü için iki farklı yol bulunmaktadır. Bunlar yargısal yol ve idari çözüm yollarıdır.

Çalışmamızın konusunu oluşturan uzlaşma kurumu, ülkemizde uygulamaya geçirilmiş ilk idari çözüm yoludur ve 1963 tarihinden beri vergi sistemimizde yer almaktadır. Uyuşmazlıkların uzlaşma ile çözümü halinde idare vergi alacağına makul bir bölümünü zamanında tahsil edebilmekte, iki taraf da uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümü halinde harcayacakları emek, zaman ve paradan tasarruf etmekte ve yargı organlarının da iş yükü hafiflemektedir.

Çalışmamızın birinci bölümünde, uzlaşmanın anlamı ve amacı üzerinde durulmuş; uzlaşma kurumunun vergi mevzuatımıza ilk dâhil edildiği 1963 yılından bu yana geçirdiği değişiklikler ve çeşitli ülkelerde farklı uygulamaları ele alınmıştır. İkinci ve üçüncü bölüm ise tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın incelenmesinden oluşmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın öncelikli olarak incelenmesinin nedeni, tarhiyat sonrası uzlaşmanın ülkemizde uzlaşmanın uygulama çeşitlerinden ilki olması ve vergi mevzuatımızda daha kapsamlı olarak ve bazı durumlarda tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esasları da kapsayacak şekilde düzenlenmiş olmasıdır. Son bölümde ise uzlaşmanın uygulama sonuçları; faydaları, uzlaşmaya yönelik eleştiriler, sayısal veriler ve uygulamaya yönelik aksaklıklar üzerinde durulmuştur.

ABSTRACT

Conflict between administration and tax-payer may arise at any time of taxation process. In our country, two methods are available in the settlement of these conflicts having various disadvantages for both parties. These are judicial methods and administrative settlement methods.

The institution of conciliation constituting the subject of our study is the first administrative settlement method to put into practice in our country and has been taking place in our tax system since 1963. In case that the conflicts are settled by conciliation, the government may collect a reasonable amount of her tax claim on time, both parties save the effort, time and money they shall spend in case of settlement of the conflicts by judicial method and the work load of judicial bodies reduces as well.

In the first chapter of our study, meaning and aim of the conciliation are emphasized, the changes, which the institution of conciliation has undergone since 1963 where it was included first in our tax legislation and different applications in various countries are discussed. The second and third chapters consist of the examination of conciliation before assessment and after assessment. The reason why the conciliation after assessment is examined primarily is that the conciliation after assessment is the first of the application types of conciliation in our country and it is arranged in our tax legislation more comprehensively and in a manner to contain the principals regarding conciliation before assessment in some cases. In the last chapter, the application results of conciliation, benefits and criticisms oriented to conciliation, numeric data and disruptions oriented to applications are emphasized.

ÖNSÖZ

Değişen devlet anlayışı ile birlikte vergi kanunlarımız da sürekli değiştirilmekte ve günün şartlarına ve toplumun sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarına uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Olması gereken de budur. Ancak vergi kanunlarında yapılan bu sürekli ve kendi içinde çelişkiler barındıran değişiklikler vergi mevzuatımızın karmaşıklaşmasına ve doğal olarak vergi uyumsuzluklarının da sayıca artmasına ve çeşitlenmesine neden olmuştur.

Bu noktada uyumsuzlukların yargıya intikal ettirilmeden idarenin kendi içinde çözümlenmesi önem kazanmaktadır. Aksi halde yargı organları artan iş yükleri nedeniyle etkin ve hızlı çalışma yetilerini büyük ölçüde yitirebilecekleri gibi kamu alacağının tahsili de gecikmekte ve hatta şüpheli hale gelebilmektedir.

Söz konusu idari çözüm yolları arasında en kapsamlı ve uygulama alanı en geniş olan, uzlaşma kurumudur. Gelişmiş batı ülkelerinde, vergi uyumsuzluklarının yaklaşık %90'ı uzlaşma ile çözümlenmekte; uyumsuzlukların çok küçük bir bölümü yargıya intikal ettirilmektedir.

“Türk Vergi Sistemi’nde Uzlaşma Kurumu” başlığı altında hazırladığım çalışmamın amacı, uzlaşma kurumunun ülkemizdeki işleyişi hakkında bilgi vermek ve uygulamada oluşan eksikliklere ve sakıncalara işaret etmektir. Ayrıca uygulama sonuçları ve etkinlikleri açısından karşılaştırmak adına çeşitli ülkelerde uygulanan uzlaşma biçimlerine de yer verilmiştir. Ülkemizde 1963 yılından beri ülkemizde uygulanan Uzlaşma Kurumu, batı ülkelerinde çok daha uzun bir geçmişe sahiptir.

Uzlaşma kurumunun önemi, başta akademisyenler olmak üzere birçok kişi tarafından bilindiği için bu konuda yayımlanmış sayısız süreli ve süresiz yayın bulunmaktadır. Çalışmamda güncel uygulamalar hakkında bilgi verebilmek adına daha çok güncel süreli ve süresiz yayınlardan ve en son yayınlanan yönetmeliklerle genel tebliğlerden faydalandım. Uzlaşma kurumunun Fransa, Almanya, İngiltere ve ABD’deki uygulamalarına ilişkin bilgilerde ise yine güncel olmaları adına ve süreli,

süresiz yayınların yanında söz konusu ülkelerin vergi idarelerine ait internet sitelerinden faydalanılmıştır.

Çalışmamda beni yönlendiren, değerli fikirleri ve desteğiyle yanımda olan tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Elif Sonsuzoğlu'na sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Bu çalışma için gerekli zamanı kendisinden aldığım oğluma ve ona benim yokluğumu hissettirmeyen sevgili anneme ve eşime de her zaman yanımda oldukları için teşekkürü borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM UZLAŞMA KURUMU VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1 Uzlaşma Kurumu	5
1.1.1 Uzlaşma Kavramı	5
1.1.2 Uzlaşmanın Amacı	6
1.2 Türkiye’de Tarihsel Gelişimi	8
1.2.1 1999 Öncesi Yapılan Değişiklikler	10
1.2.2 1999 Sonrası Yapılan Değişiklikler	12
1.2.2.1 4369 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenlemeler.....	12
1.2.2.1.1 Kısmi Uzlaşma İmkânı	12
1.2.2.1.2 Meslek Odası Mensuplarının Uzlaşma Görüşmelerine Gözlemci Olarak Katılabilmesi	13
1.2.2.1.3 Uzlaşma Teklifinin Kabulünün Dava Açma Süresinin Sonuna Kadar Uzatılması	14
1.2.2.1.4 Vergi Cezalarının Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması	14
1.3 Uzlaşma Kurumunun Çeşitli Ülkelerdeki Uygulamaları	16
1.3.1 Almanya’da Uzlaşma Kurumu	16
1.3.2 Amerika’da Uzlaşma Kurumu	18
1.3.3 Fransa’da Uzlaşma Kurumu	19
1.3.4 İngiltere’de Uzlaşma Kurumu	21

İKİNCİ BÖLÜM TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

2.1 Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu.....	24
2.1.1 Tarhiyatın Türüne Göre Uzlaşmanın Konusu	24
2.1.2 Tarhiyatın İçeriğine Göre Uzlaşmanın Konusu	26
2.2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları	27
2.2.1 Uyuşmazlığın Kanun Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edememekten Kaynaklanması	29
2.2.2 Uyuşmazlığın 369. Maddede Yazılı Yanılmadan Kaynaklanması	30
2.2.3 VUK’nun 116, 117 ve 118. Maddelerinde Yazılı Vergi Hataları ile Bunların Dışında Her Türlü Maddi Hata Bulunması	30
2.2.4 Yargı Kararları ile İdarenin İhtilaf Konusu Olayda Görüş Farklılıklarının Olduğunun İleri Sürülmesi.....	32

2.3	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu ve Yetki Sınırları.....	32
2.3.1	Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	32
2.3.1.1	Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu:.....	34
2.3.1.2	Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu.....	34
2.3.1.3	Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	34
2.3.1.4	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	34
2.3.1.5	Merkezi Uzlaşma Komisyonu	35
2.3.2	Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları.....	35
2.3.2.1	Uzlaşma Komisyonlarının Konu İtibarı ile Yetki Sınırları	35
2.3.2.2	Uzlaşma Komisyonlarının Yer İtibarı ile Yetki Sınırları	35
2.3.2.3	Uzlaşma Komisyonlarının Miktar İtibarı ile Yetki Sınırları ..	36
2.3.2.3.1	Merkezi Uzlaşma Komisyonunun Miktar İtibarı ile Yetki Sınırları	36
2.3.2.3.2	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun Miktar İtibarı ile Yetki Sınırları	36
2.3.2.3.3	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Miktar İtibarı ile Yetki Sınırları	36
2.3.2.3.4	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları.....	37
2.4	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi	38
2.4.1	Uzlaşma Talebinde Bulunmaya Yetkili Kişiler	38
2.4.2	Uzlaşma Talebinin Şekli	39
2.4.3	Uzlaşma Talep Süresi	41
2.4.3.1	Normal Süreler	41
2.4.3.2	Süreyi Uzatan Haller	42
2.4.3.2.1	Mücbir Sebeplerin Uzlaşma Talep Süresine Etkisi .	42
2.4.3.2.2	Adli Tatilin Uzlaşma Talep Süresine Etkisi	43
2.4.3.2.3	Mali Tatilin Uzlaşma Talep Süresine Etkisi	44
2.5	Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	44
2.5.1	Ön İnceleme	44
2.5.2	Uzlaşma Talebinin Reddi	45
2.5.3	Uzlaşma Talebinde Bulunanın Görüşmeye Çağırılması	46
2.5.3.1	Uzlaşma Talebinde Bulunanın Çağrıya Uymaması	47
2.5.3.2	Uzlaşma Talebinde Bulunanın Çağrıya Uyması ve Uzlaşma Görüşmeleri	48
2.6	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları.....	49
2.6.1	Uzlaşmanın Temin Edilememesi	49
2.6.2	Uzlaşmaya Varılamaması.....	50
2.6.3	Uzlaşmanın Sağlanması	51
2.7	Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları.....	52
2.7.1	Uzlaşmanın Sağlanmasının Sonuçları.....	52
2.7.1.1	Uzlaşmanın Kesin Olması	53
2.7.1.2	Uzlaşma ve Ödeme Zamanı.....	54
2.7.1.3	Uzlaşılacak Vergilerde Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı.....	54
2.7.1.4	Uzlaşma ve Cezalarda İndirim	55

2.7.2 Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları.....	57
--	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

3.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu.....	59
3.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları	61
3.3 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	62
3.3.1 Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	63
3.3.1.1 Merkez İnceleme Elemanlarının Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	63
3.3.1.2 Merkez İnceleme Elemanlarının Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	64
3.3.2 Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	65
3.3.2.1 Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	66
3.3.2.2 Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	66
3.3.2.3 Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	67
3.4 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Süresi	67
3.4.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinin Mükelleften Gelmesi Durumunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi.....	68
3.4.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet Üzerine Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi	68
3.5 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Gününün Tespiti	69
3.6 Uzlaşmaya Davet ve Davete Uyulmaması Halleri.....	69
3.7 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinden Vazgeçme	70
3.8 Tarh Edilecek Vergi ve Cezanın Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi.....	71
3.9 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunun Toplanması Ve Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi.....	71
3.9.1 Uzlaşmanın Sağlanması Durumunda Tutanak Düzenlenmesi	73
3.9.2 Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Tutanak Düzenlenmesi.....	73
3.9.2.1 Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumunda Tutanak Düzenlenmesi	74
3.9.2.2 Uzlaşmaya Varılamaması Durumunda Tutanak Düzenlenmesi	74
3.9.3 Kısmi Uzlaşma Yapılması Durumunda Tutanak Düzenlenmesi.....	75
3.10 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....	76
3.10.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstememenin Sonuçları	76
3.10.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanmasının Sonuçları	77
3.10.2.1 Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmesi.....	79
3.10.2.2 Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizi	80
3.10.2.3 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Cezalarda İndirim.....	81

3.10.3 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Temin Edilememesinin veya Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları	81
---	----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMANIN ETKİNLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1 Uzlaşmanın Sağladığı Kolaylıklar	83
4.1.1 İdare Açısından Sağladığı Kolaylıklar	83
4.1.2 Mükellef Açısından Sağladığı Kolaylıklar.....	85
4.1.3 Yargı Organları Açısından Sağladığı Kolaylıklar.....	86
4.2 Uzlaşma Kurumuna Yönelik Eleştiriler	86
4.2.1 Eşitlik İlkesine Aykırılık	86
4.2.2 Vergilendirmede Kanunilik İlkesine Aykırılık	87
4.2.3 Ceza Hukuku Açısından Uzlaşma Kurumu	88
4.3 Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Veriler	89
4.3.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Veriler	89
4.3.2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Veriler	91
4.4 Türkiye’de Uzlaşma Kurumunun Etkinliğini Azaltan Faktörler ve Düzeltilmesine İlişkin Öneriler	92
4.4.1 Uzlaşma Kurumunun Yeterince Bilinmemesi.....	92
4.4.2 Uzlaşma Hakkının Mükellefin İsteğine Bağlı Olarak Kullanılması	93
4.4.3 Uzlaşma Komisyonlarına Müracaat Süresinin Kısa Oluşu	93
4.4.4 Uzlaşılan Vergilerde Uygulanan Gecikme Faizinin Uzlaşma Kapsamı Dışında Bırakılmış Olması	94
4.4.5 Uzlaşılan Vergi ve Ceza Miktarının Kanuni Süresinde Ödenmemesi Durumunda da Uzlaşmanın Geçerli Sayılması	95
4.4.6 Mükellefin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Arasında Tercih Yapmak Zorunda Olması	96
4.4.7 Uzlaşma Komisyonu Başkan ve Üyelerinin Asli Görevlerinin Komisyon Üyeliği Olmayışı	96
4.4.8 Türkiye’de İdare ve Mükellef Arasındaki Güven Tahsisinin Tam Olarak Gerçekleşmemiş Olması.....	97
4.4.9 Uzlaşma Gününün Çok İleri Tarihlerle Verilmesi	97
4.4.10 Tarhiyat Sorası Uzlaşma Talep Etme Koşulları	98
4.4.11 Ödeme Gücünün Yeterince Dikkate Alınmaması.....	98
4.4.12 Uzlaşma Komisyonlarının Yapısından Kaynaklanan Çeşitli Sakıncalar	99
SONUÇ.....	101
KAYNAKÇA	105
Ek 1.....	113
Ek 2.....	114

TABLÖLAR

TABLO 1: Uzlaşma Komisyonları	33
TABLO 2: Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Miktar Bakımından Yetki Sınırı.....	37
TABLO 3: TÖU Rapor Sayısına Göre Sonuçlar Tablosu (Hesap Uzmanları).....	89
TABLO 4: 2006 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları Tablosu (HesapUzmanları).....	90
TABLO 5: 2007 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	91
TABLO 6: 2007 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	91

KISALTMALAR

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
age. : Adı geçen eser
agm. : Adı geçen makale
Bknz: Bakınız
D.: Daire
Dan.: Danıştay
E: Esas
ESİAD: Ege Sanayicileri ve İş Adamları Derneği
G.Ü: Gazi Üniversitesi
Hk. : Hakkında
İYUK: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K: Karar
MB: Maliye Bakanlığı
R.G: Resmi Gazete
s. : Sayfa
TL: Türk Lirası
TÖU: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TÖUY: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
UY: Uzlaşma Yönetmeliği
VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüzde sosyal devlet anlayışı ile birlikte devletlerin harcamaları ve bu harcamaları finanse edebilmek için kamu gelirlerine olan ihtiyacı artmıştır. Kamu gelirlerinin başında ise vergiler gelmektedir. Yeni vergilerin eklenmesi veya mevcut vergilerin konu ve mükellefiyet bakımından genişletilmesi ile vergi sistemimiz gün geçtikçe karmaşıklaşmakta ve bu işi meslek edinmiş kimseler için bile içinden çıkılmaz bir hal almaktadır.

Uyuşmazlık, sözcük anlamı olarak iki veya daha fazla kişinin bir konuda anlaşmaya varamamalarını ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlığı ise vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef arasında meydana gelen anlaşmazlıklardır. Bu anlaşmazlıklar çok çeşitli olabilmekte ve vergilendirme sürecinin herhangi bir safhasında meydana gelebilmektedir. Söz konusu uyuşmazlıklar, vergilendirme olayına ilişkin teknik hatalardan veya vergi kanunlarının yanlış ya da farklı yorumlanmasından kaynaklanabileceği gibi vergilendirme sürecinde mükellef ve idarenin farklı zihniyetle hareket etmeleri de tek başına bir sebep unsuru oluşturarak uyuşmazlıklara neden olabilmektedir. Şöyle ki; kamusal mal ve hizmet üretmek için kaynak temin etmek zorunda olan devlet, özel ekonomiden mümkün olduğunca artık ürünü kamu kesimine aktarmaya çalışmaktadır.¹ Buna karşılık bireyler de kişisel gelirlerini arttırabilmek için daha az vergi ödemeye çalışırlar. Vergi bilincinin yerleşmediği ülkelerde bu durum daha belirginleşerek uyuşmazlıkların sayıca artmasına neden olacağı gibi uyuşmazlıkların artması da yine vergi bilincinin yerleşmesine engel teşkil edecektir.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümü iki yolla mümkün olmaktadır. Bu çözüm yollarından ilki bağımsız yargı organlarıdır. Diğeri ise vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal ettirilmeden idarenin iç denetim mekanizması içinde çözümlenmesini hedefleyen idari çözüm yollarıdır.

¹ Yusuf Ziya Taşkan, “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 221, Şubat 2007, s.131

Ülkemizde idari çözüm yöntemlerinin iki önemli özelliği vardır: bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur; idari çözüm yollarına başvurduktan sonra eğer bu şekilde bir çözüme ulaşılamazsa yargı yolu hala açıktır. Mükellef, eğer isterse idari çözüm yöntemlerinden hiçbirine başvurmadan da vergiye ilişkin uyuşmazlığı yargıya intikal ettirebilir.

Ülkemizde uygulanmakta olan idari çözüm yöntemleri; düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma olmak üzere sıralanabilir. Belirli bir vergi ve/veya cezası üzerinde tarafların anlaşması olarak tanımlayabileceğimiz uzlaşma, daha geniş bir uygulama alanına sahip olması ve idare ile mükellefi bir araya getirme özelliği ile en önemli yöntemlerden biridir.

Uzlaşma kurumu, vergi sistemimize ilk kez, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının üçüncü kısmına 28.2.1963 tarihinde yayımlanan 205 sayılı kanunun 22. maddesiyle eklenen üçüncü bölüm ile getirilmiştir. Söz konusu bölüme, 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3239 sayılı kanunun 33. maddesi ile Ek 11. maddenin eklenmesiyle de uzlaşma ikili bir ayrıma tabi tutulmuş; tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki farklı uygulama alanı bulmuştur. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmanın işlerlik kazanması Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16.2.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanması ile mümkün olabilmıştır.

İdare açısından her iki uzlaşma biçiminin de temel amacı aynıdır; söz konusu amaçlar, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesiyle kamu alacağının tahsilini çabuklaştırmak ve vergi yargısının yükünü hafifletmek olarak özetlenebilir. Uzlaşmanın, ilk etapta sağladığı bu faydaların yanında, mükellef ve idare arasındaki psikolojik mesafeyi yok ederek vergiye karşı direnci azalttığı ve uzun vadede vergi sisteminin yerleşmesine katkıda bulunduğu da söylenebilir. Nitekim mükellef ile sürekli bir çatışma içinde olmak, idare için de birçok olumsuz sonucu beraberinde getirecektir. İdare ve mükellefin sürekli bir çekişme halinde olması, vergi sisteminin

gelişmesine ve yerleşmesine engel olacağı gibi bu sürekli çekişme halinin uzun vadede mükelleflerin tepkisini çekerek sosyal bunalımlara neden olması da olasıdır.²

Bu çalışmada uzlaşma kurumunun incelenmeye çalışılmasındaki amaç, uzlaşma kurumun idari çözüm yöntemleri arasında belki de en önemli yeri teşkil etmesidir. Vergi uyuşmazlığının iki tarafını oluşturan mükellef ve idare uzlaşma amacıyla bir araya gelmekte ve iki tarafın da iradesiyle bir karar alınmaktadır. Bu süreçte idare, bir kısım vergi alacağından vazgeçmekte; buna karşılık mükelleften, uyuşmazlığı dava konusu etmemesini ve üzerinde uzlaşılan vergi borcunu hemen ödemesini beklemektedir. Kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırı bir görüntü sergilese de mükellef ve idareye işbirliği ve karşılıklı anlayış çerçevesinde uzlaşma imkânı veren bu kurum, gelişmiş batı ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de modern vergiciliğin bir zorunluluğu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmamızın temel amacı; vergi sistemimizde yer alan uzlaşmanın yapısını, etkinliğini, varsa eksikliklerini araştırmak ve çözüm önerileri oluşturabilmektir. Bu sebeple çalışmamızın ilk bölümünde uzlaşmanın anlamı ve amacı üzerinde durulacak; vergi sistemimize dâhil edildiği tarihten itibaren geçirdiği değişiklikler incelenecektir. Bu bölümde, nitelik ve etkinlik bakımından karşılaştırabilmek amacıyla uzlaşmanın diğer ülkelerindeki uygulamalarına da yer verilecektir. Çalışmamızın ikinci ve üçüncü bölümlerinde ise tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma ayrı ayrı ele alınacaktır. Dördüncü bölümde, uzlaşmanın uygulamada sağladığı faydalar, uzlaşmaya yönelik eleştiriler, ülkemizde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları araştırılacak ve son olarak uygulamaya yönelik aksaklıklar belirlenerek bu aksaklıklara ilişkin önerilere yer verilecektir

Son yıllarda, anılan faydaları ve kamu alacağının hazineye intikalinde hızlı ve etkin bir yol olarak görülmesi nedeniyle uzlaşma daha geniş bir tabana yayılmaya çalışılmış ve bu hususta iki yeni düzenleme getirilmiştir. Bunlardan ilki 27.02.2008 tarihli ve 26800 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yayım tarihi itibari ile yürürlüğe giren 5736 sayılı “Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma ile Tahsili Hakkında

² Nail İnel, **Türk Vergi Yargı Sistemi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1979-208, Ankara, Kısmet Matbaası, 1979, s.42

Kanun”dur. Söz konusu kanunda, mükelleflerin idare ile uzlaşmak yerine yargı mercilerine başvurmayı tercih ettiği, uyuşmazlık konusu re’sen, ikmalen ve idarece tarh edilen bazı vergi ve kesilen cezaların belirli şartlar altında tekrar uzlaşma konusu yapılabileceği öngörülmüştür.

Anılan kanun, kısmi bir vergi affı niteliği taşımakta olup vergi hukukunda uygulanmakta olan uzlaşma kurumu ile benzerlik taşımamaktadır. Öncelikle uzlaşma kurumu geçici nitelikte bir af müessesesi değildir. Zaman zaman ülkemizde uygulanan geçici af yasaları ile idare ve mükellefin bir araya gelerek uyuşmazlıkları kendi aralarında çözümlenmesi anlamına gelen uzlaşma, karıştırılmamalıdır.

Son yıllarda yapılan bir diğer yeni düzenleme ise Sosyal Sigorta Mevzuatı’nda büyük çaplı köklü değişiklikleri düzenleyen 17.04.2008 tarih 5754 sayılı kanunla değişik 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile uzlaşma müessesesinin sosyal güvenlik borçları için de uygulanabilmesidir.

Bu iki düzenleme de vergi sistemimizde yer alan uzlaşma kurumundan farklı nitelikler taşımakta olup daha çok vergi affı görüntüsü sergilemektedir. Bu nedenle bu kanunlar çalışmamızın kapsamı dışında bırakılmıştır

BİRİNCİ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMU VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1 Uzlaşma Kurumu

1.1.1 Uzlaşma Kavramı

“Uzlaşma, sözcük olarak, birden çok kişinin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünler vererek, gidermelerini (veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını) anlatmaktadır.”³

Vergi hukukunda uzlaşma ise vergi idaresi ile mükellef arasındaki vergi uyuşmazlıklarının karşılıklı ödün çerçevesinde, anlaşmaya varılarak sona erdirilmesini ifade eder. Uyuşmazlık, vergi ve/veya cezanın miktarı konusunda olup meselenin karşılıklı görüşler beyan edilerek tartışılması suretiyle uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmeden idari aşamada giderilmesine çalışılır. Bu anlaşma, iki tarafın karşılıklı irade beyanına dayanmakta ve idarenin üstünlüğü ilkesine yer verilmemektedir.⁴

İdare ile mükellefin karşılıklı irade beyanına dayanan bu anlaşmayı, idari bir sözleşme olarak nitelendiren görüşler⁵ olduğu gibi; bu görüşe karşı çıkanlar da vardır. Turgut Candan’a göre; “Genel idari hizmetlerin yürütümü amacıyla idare ile idare edilenler arasında İdare Hukuku kurallarına göre akdedilen ve sözleşmenin idare edilen tarafına kimi kamu hizmetlerinin yürütümü görevi yanında kamu gücü kullanma yetkisi de vermesiyle idarenin taraf olduğu diğer sözleşmelerden ayrılan idari sözleşmeyle bir tarafın idare olması dışında hiçbir benzerliği olmayan uzlaşma anlaşmalarına idari sözleşme yakıştırılması yapılması olanaklı değildir.”⁶ İdari sözleşmelerde olduğu gibi uzlaşmada da taraflar idare ve mükelleften oluşmaktadır.

³ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Temmuz 2006, s.260

⁴ Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergi Yargısı ve Sorunları”, **Danıştay Dergisi**, Ankara 1980, Yıl:9, Sayı: 32-33, s.143

⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Bası, Ankara 2003, s.171

⁶ Candan, **age.**, s.260

Ancak uzlaşma görüşmelerinde idarenin üstünlüğüne yer verilmemekte ve anlaşma iki tarafında rıza ve iradesiyle meydana gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında uzlaşmanın idari sözleşmelerden ayrıldığı görülmektedir.

1.1.2 Uzlaşmanın Amacı

213 sayılı VUK'nun bazı maddelerinin değiştirilmesi hakkındaki 19.2.1963 tarih ve 205 sayılı kanunun gerekçesinde, uzlaşma kurumunun amacı; *“Vergi ihtilaflarının süratle ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağıının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilafların üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlaması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmaktadır.”* olarak belirtilmiştir. Uzlaşma, geçici bir genel af kanunu değildir. Vergi hukukumuzda ayrı bir hüküm oluşturan, süreklilik ve kesinlik ifade eden bir kurumdur. VUK'nda uzlaşma ile ilgili hükümlerin anlaşmazlıklarla ilgili hükümlerden önce gelmesi de kanun koyucunun uzlaşmaya verdiği önemin bir göstergesi sayılabilir.⁷

Her uzlaşma biçiminde olduğu gibi, ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma ile çözümlenmesinde de her iki taraftan karşılıklı ödünler vermesi beklenmekte, taraflar bazı haklarından vazgeçerek, bunun karşılığında da bazı yararlar elde etmektedir.⁸ Uzlaşma ile vergi idaresi, hem ihtilafları en aza indirmeyi hem de mükelleflerin ödemesi gereken vergi aslı ve cezaların (gecikme faizi hariç) mükellefçe daha rahat ödenebilecekleri bir seviyeye indirilmesini öngörmektedir. Kanun koyucu, bu hususta vergilemede verimlilik ilkesini göz önünde bulundurarak vaktinde ama eksik alınan vergiyi geç ama tam alınacak vergiye tercih etmiş ve aynı zamanda yargının yükünü azaltmayı hedeflemiştir.⁹

⁷ Nihat Edizdoğan, **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları**, Bursa Örnek Kitabevi, 1986, s.143

⁸ İbrahim Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım- Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2006, Sayı 213, s.163

⁹ Turgut Candan, “Uzlaşma I”, **Maliye Postası**, Yıl:13, Sayı:271, 15 Aralık 1991, s.61

İdare, uzlaşma nedeni ile uzlaşma konusu olayı özel olarak incelemekte ve yükümlünün isteklerini ve özel durumunu dikkate alarak kabul edebileceği vergi ve ceza miktarını belirleyerek bir kısım vergi ve alacağından vazgeçmektedir.¹⁰ Vergi idaresi, bu şekilde vergi alacağının bir an önce hazineye intikalini sağlamak ve alacağının değer kaybetmesini ya da şüpheli hale gelmesini önlemiş olmaktadır. Uzlaşmanın sağlanması durumunda, mükellef de bir kısım vergi borcundan kurtulur ve mutlak surette ödemesi gerekenden daha az vergi öder. Ayrıca her iki taraf da yıllar sürebilecek ve sonucu öngörülemeyen bir dava sürecinden ve bu dava adına harcanacak emek, zaman ve masraflardan kurtulur.

Mükellef ya da idare kendini ne kadar haklı görürse görsün dava süreci her iki taraf içinde her zaman belirsizlik taşımaktadır. Ayrıca mükellef açısından baktığımızda, dava sürecine girmek farklı olumsuzlukları da beraberinde getirebilmektedir. Örneğin; Sermaye Piyasası Kurumu'na tabi şirketlerde, davacı ve davalı olmak bir risk faktörü olarak kabul edilerek bilânçoya yansıtılmakta ve bu da bilânçonun istenmeyen şekilde görünmesine neden olmaktadır.¹¹ Mükellefleri uzlaşmaya iten diğer sebepler arasında; mükelleflerin önceliklerinin farklı olması, sınırlı kaynakları başka bir alana yoğunlaştırma istekleri ve bütçe öngörülebilirliği gibi etkenler de sayılabilmektedir.¹²

Uzlaşmada vergi idaresi ile mükellef karşı karşıya gelerek uyuşmazlığı başında ortadan kaldırır. Burada yargısal bir yol söz konusu değildir ve uzlaşma komisyonları birer yargı organı değildir. Uzlaşmayı oluşturan unsurlar; ikna, pazarlık ve karşılıklı ödündür.¹³ Uzlaşmanın etkinliğini sağlayan ise yine tarafların tavı ve zihniyeti olmaktadır. Yükümlünün iyi niyetle hareket etmesi, yönetimin bürokratik uygulaması ve hazinecilik anlayışı bu noktada önem kazanmaktadır.¹⁴ Mükellef tarafından kanunun öngördüğü şekilde uzlaşma talebinde bulunulması ve vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma ile çözümlenmesi mükellefin haksız olduğunu ve dava

¹⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergide Uzlaşma", **Danıştay Dergisi**, Yıl: 8, Sayı:28-29, 1978, s.3

¹¹ Bedir Baykara, "Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunu Kabul Anlamına Gelmez", **Vergi Dünyası**, Sayı: 318, Mart 2008, s.9

¹² Mehmet Küçükçaya, Gökçe Sarısu, "Vergi İhtilafında Uzlaşmanın Vergiselliği", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 16, Sayı 185, Mayıs 2008, s. 287

¹³ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, XII Levha, 2. Baskı, İstanbul Mart 2008, s:180

¹⁴ Aliefendioğlu, **agm. (3)**, s.143

sürecinden çekindiğini gösteren bir etken olarak değil; uyuşmazlığın çözümünde alternatif ve etkin bir yöntem olarak kabul edilmeli ve uzlaşma görüşmeleri bu zihniyetle gerçekleştirilmelidir. Bu şekilde uzlaşmanın ruhuna ve amacına uygun bir uygulamanın gerçekleştirilmesi mümkün olacaktır.

1.2 Türkiye’de Tarihsel Gelişimi

Uzlaşma, Türk vergi hukukuna, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK’nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki 19.2.1963 Tarihli ve 205 Sayılı Kanun’un 22. maddesi uyarınca, Alman hukuk sistemindeki uygulaması model alınarak girmiştir.¹⁵ Söz konusu uygulama, Almanya’da anayasaya aykırılık gerekçesiyle 1977’de yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır.¹⁶ Ancak ileride değineceğimiz üzere uzlaşma kurumu diğer batı ülkelerinde olduğu gibi Almanya’da da halen çok geniş bir biçimde uygulama alanı bulmaktadır.

Uzlaşma kurumu, VUK Ek madde 1’de; “Mükellef tarafından ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi zıyaı cezalarının (344. maddenin 3. fıkrası uyarınca vergi zıyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları mevzuunda idare ile mükellef veya cezaya muhatap olanların uzlaşması” olarak tanımlanmıştır.

Uzun yıllar tatbik edildikten sonra, 24.12.1985 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 3239 sayılı kanunla ise 22 yıl aradan sonra uzlaşmanın kapsamı genişletilmiş ve VUK’nun Ek 11. maddesinde “Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle, kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.” denmiştir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmanın işlerlik kazanması Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 16.2.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanması ile mümkün olabildiği.

¹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **ae.**, s.170

¹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **ae.**, s.170

Böylelikle uzlaşmanın kapsamı genişletilmiş; o tarihe kadar yalnızca tarh edilmiş vergi ve cezalar üzerinde uzlaşma yapılabilirken, söz konusu kanunla getirilen yeni düzenlemeyle henüz tarh edilmemiş vergi ve cezalar için de uzlaşma yapılabilmesi sağlanmıştır.¹⁷ Mükellefle idarenin henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden uzlaşmasına olanak tanıyan bu yeni uygulamayla, Türk vergi sisteminde uzlaşma kurumunun iki farklı mahiyete büründüğünü söyleyebiliriz. Bu suretle, 1963 yılından beri uygulanmakta olan uzlaşma kurumu tarhiyat sonrası uzlaşma, 3239 sayılı kanunla getirilen yeni düzenleme ise tarhiyat öncesi uzlaşma olarak adlandırılmıştır. Çalışmamızda uzlaşmanın tarihsel süreci, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ayrılmamış olup ikisi birlikte incelenmektedir. Zira söz konusu değişikliklerden tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi mevzuatımıza dâhil edildiği tarihten sonra yapılanlar iki uzlaşma türünü de kapsamaktadır.

Yürürlükteki vergi mevzuatımızda uzlaşmaya ilişkin esaslar VUK'nun Ek 1-12. maddelerinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeler 29.7.1998 tarihli ve mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 sayılı kanunla tekrar düzenlenmiş ve bazı maddeler yürürlükten kaldırılmıştır.

Kanun koyucu 3239 sayılı kanunun gerekçesinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın amacına dair şu ifadelere yer vermiştir;

“Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucudur.

Mükellefle idare arasında söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ve mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır.

¹⁷Nilgün Serim, “Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 214, Temmuz 2006, s.98

Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce idare ile mükellefin anlaşması yoluyla çözümlenmesi şeklindedir.

Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce de mükelleflerin idare ile anlaşmasına imkân vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ve usullerinin yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkân tanınmaktadır.”

Kanunun gerekçesinde de açık bir biçimde ifade edildiği gibi yeni düzenlemenin de amacı tarhiyat sonrası uzlaşmanın amacıyla aynıdır. Söz konusu amaçları; vergi alacağının bir an evvel hazineye intikali ile değer kaybının ve alacağın şüpheli hale gelmesinin önlenmesi, yargı organlarına intikal edecek vergi uyuşmazlıklarını sayıca azaltarak, yargı organlarının daha etkin çalışabilmesine imkân vermek ve mükelleflerin tereddütlerinin giderilerek huzura kavuşmalarının temini olarak özetleyebiliriz.

1.2.1 1999 Öncesi Yapılan Değişiklikler

Tarhiyat sonrası uzlaşma 46 yıldır, tarhiyat öncesi uzlaşma ise 24 yıldır vergi sistemimizde yer almaktadır. Bu süre zarfında temel esaslar korunmakla birlikte, uzlaşma kurumunda, birçok değişikliğe gidilmiştir.

Uygulamada oluşan tereddütleri yok etmek ve güncel eğilimlere yer vermek adına yapılan düzenlemeler olarak kabul edilebilecek bu kanunlar sırasıyla 485, 2365, 2686, 2791, 3239, 4008, 4369 ve 4444 sayılı kanunlardır.

26.6.1964 tarihli ve 485 sayılı kanunla uzlaşmaya ilişkin Ek 1. maddeye 6 numaralı yeni bir bent eklenmiş ve Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ortalama kar haddi ve gider esası hükümlerine göre tarh edilmiş olan vergilerin de uzlaşma konusu yapılabileceği kabul edilmiştir.

Maliye Bakanlığı, 31.12.1980 tarihli ve 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2365 sayılı kanunla merkezde uzlaşma komisyonu kurabilme yetkisini elde etmiştir.

29.6.1982 tarihli ve 17730 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2686 sayılı kanunla, uzlaşılan husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir merciye şikâyette bulunulamayacağı belirtilmiştir.

22.1.1983 tarihli ve 17936 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2791 sayılı kanunla, Ek 3. maddeye özel uzlaşma komisyonlarının kuruluşuna dair yeni bir hüküm eklenmiştir.

3239 sayılı kanunla, VUK’na 376. maddeden sonra 205 sayılı kanunla eklenen bölüme, tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen Ek 11. ve Ek 12. maddeler eklenmiştir.

6.7.1994 tarihli ve 71897 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4008 sayılı kanunun 22. maddesi uyarınca, 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin kaçakçılık tarhiyatlı cezalar, salınan vergi ve cezaları uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Madde hem tarhiyat sonrası hem de tarhiyat öncesi uzlaşmayı kapsamaktaydı. Bu tarihten önceki (1.1.1995) dönemlere ilişkin kesilecek kaçakçılık cezası ise uzlaşma konusu yapılabilecekti.

Uzlaşma müessesesi, daha sonra 22.7.1998’de 4369 sayılı kanunla yeniden düzenlenmiştir. 15 ayrı vergi kanununda değişiklikler yaparak bir reform niteliği edinen kanunun, uzlaşma müessesesine getirdiği yenilik ve değişiklikler aşağıda maddeler halinde verilmiştir. Bu hükümlerden vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılmasına dair olan hüküm çok kısa bir süre uygulanmış, 14.8.1999 tarihli ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4444 sayılı kanunla vergi cezaları tekrar uzlaşma kapsamına alınmıştır.

1.2.2 1999 Sonrası Yapılan Değişiklikler

1.2.2.1 4369 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenlemeler

1.2.2.1.1 Kısmi Uzlaşma İmkânı

Söz konusu değişiklik öncesinde idare, uzlaşma söz konusu olduğunda, tarhiyatı bir bütün olarak ele alıyor ve mükellefe tarhiyatın bir bölümü için uzlaşmaya gidip diğer bölümü için yargı organlarına başvurma hakkı tanınmıyordu. Yeni düzenlemeyle birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği düzenlemesi getirilmiştir.¹⁸ Ancak mükellefin bu haktan faydalanabilmesi için uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebilmesi gerekmektedir. Bir örnekle açıklarsak; gelen matrah farkının 15 bin TL'si mükerrer amortismandan, 20 bin TL'si randıman incelemesinden ise mükellef sadece randıman incelemesinden doğan 20 bin TL'lik matrah farkı için uzlaşmaya giderek, amortismandan doğan matrah farkı için dava açabilir. Ancak uzlaşma komisyonunun mükellefin kısmi uzlaşma talebini kabul etme zorunluluğu yoktur. Bu, idarenin takdirine bırakılmıştır.

Kısmi uzlaşma talebinde bulunan mükellefin veya temsilcisinin uzlaşmadan önce tarhiyatın hangi kısmı için uzlaşma talep ettiğini açıkça belirtmesi ve uzlaşma sağlanması halinde uzlaşılan kısım ve buna ilişkin ceza için uzlaşmanın sağlandığına dair tutanak düzenlemesi gerekecektir.¹⁹ Mükellefin uzlaşma kapsamı dışında tuttuğu veya idareyle mükellefin uzlaşma sağlayamadığı matrah farkları için ise vergi dairesine inceleme raporu gönderilmektedir.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinin 2. fıkrasına göre mükellef kısmi uzlaşma hakkından sadece tarhiyat öncesi uzlaşmada faydalanabilmekteydi. Nitekim

¹⁸ M. Ali Özyer, "Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişiklik", **Maliye Postası**, 1 Eylül 1998, s.60

¹⁹ Özyer, **agm.**, s.61

söz konusu maddede “Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.” denmektedir. Ancak madde, VUK’nun Ek 1. maddesiyle çelişmektedir. Söz konusu kanunun 4369 sayılı kanunla değişen Ek 1. maddesinde “Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden kısmı için de yapılabilir.” ifadesi yer alır. Ancak bir kanun hükmünün idari bir düzenleme ile değiştirilmesi mümkün değildir. Nitekim yönetmeliğin anılan düzenlemesinin iptali istemiyle açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesi, 14.6.2000 gün ve E:1999/5632, K:2000/9810 sayılı kararla düzenlemeyi kanuna aykırı bularak, iptaline karar vermiştir.²⁰ Bakanlığın yetki aşımı gerekçesine dayanan bu karar, temyiz edilmeyerek kesinleşmiştir.

Öte yandan vergi zıyaı cezasının, VUK’nun 344/3. maddesi uyarınca 3 kat kesildiği ve uzlaşmaya konu edilemeyeceği durum hariç olmak üzere uzlaşma vergi aslı ve cezanın bütünü itibariyle yapılacağından, bunlardan birini kabul edip diğeri için dava açma yoluna gidilmesi mümkün değildir.²¹

1.2.2.1.2 Meslek Odası Mensuplarının Uzlaşma Görüşmelerine Gözlemci Olarak Katılabilmesi

4369 sayılı kanunla vergi mükellefine, uzlaşma görüşmelerine, yasal olarak, bağlı olduğu meslek odası temsilcisi ve/veya Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği’ne bağlı meslek odalarından birer üyeyi gözlemci olarak getirme hakkı tanınmıştır. Ancak bu kişiler görüşmede mükellefin ya da ceza muhatabının hakkını savunmaya yetkili değildirler, yalnızca meslekleri itibariyle görüş bildirebilirler. Görüşmeyi izlemek ve kişisel fikirlerini beyan etmek, bilgisinin olmadığı durumlarda mükellefi veya ceza muhatabını aydınlatmak üzere orada bulunabilmektedirler. Bu kişiler, uzlaşma komisyonu toplantısına gözlemci olarak katılabilirler; ancak mükellefin remi vekâletnamesine haiz olmadıkları takdirde yasal bir kimlikleri yoktur. zira Uzlaşma Yönetmeliği’nin

²⁰ Candan, **age.**, s:311

²¹ Mustafa Çolak, “Uzlaşmada Tartışmalı Birkaç Konu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı 95, Kasım 2000, s.167

10. maddesine göre, tutanakları mükellef ya da noterden alınan vekâletnameye dayanarak vekili imzalar.

Uzlaşma komisyonları yargı organı değildir. Bu nedenle mükellef adına hareket edecek kişinin avukat olması şart olmayıp Noterlik Kanunu'nun 60. maddesi uyarınca düzenlenen ve tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar üzerinde uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekâletnameyi haiz kişi olması yeterlidir.²²

1.2.2.1.3 Uzlaşma Teklifinin Kabulünün Dava Açma Süresinin Sonuna Kadar Uzatılması

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik öncesinde, uzlaşma görüşmesinin ardından mükellefe düşünme hakkı tanınmamakta; uzlaşma sonucu, görüşme sonunda yazılacak tutanakla bildirilmekteydi. 4369 sayılı kanunla VUK Ek madde 1'de yapılan değişikliğe göre ise uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda uzlaşmanın sağlanamadığına dair yazılan tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır ve mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Bu şekilde, mükellefe düşünmesi için ek süre tanınmıştır. Bu süre zarfında, mükellef düşünme ve konu hakkında araştırma yapma şansına sahiptir. Ancak uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda böyle bir hak söz konusu değildir.²³

1.2.2.1.4 Vergi Cezalarının Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması

4369 sayılı kanunla yapılan bir diğer önemli değişiklik ise vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılmasıdır. Söz konusu kanunla, Maliye Bakanlığı'nın uzlaşma konularını belirlemeye dair yetkisi kaldırılmış ve VUK'na bağlı tüm vergi, resim ve harçların uzlaşma konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna, kaçakçılık cezalı tarhiyatlar da dâhildir. VUK'na bağlı tüm vergi, resim ve harçlara

²² Şafak Ertan Çomaklı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:16, Sayı:182, Şubat 2008, s. 303

²³ Mehmet Altındağ, "Uzlaşma Vaki Olmasa da Uzlaşmadan Yararlanılabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8 Sayı: 86, Şubat 2000, s.70

bağlı cezalar ise uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Bir başka deyişle, uzlaşma komisyonlarının yetki alanı daraltılmış ve sadece vergi aslı üzerine indirim uygulayabilme hakkı tanınmıştır. Ancak vergi aslında uzlaşma sağlanması durumunda asıl vergi borcunun azalacak olması, vergi aslına uygulanan ceza miktarını da etkilemekte ve mükellef ödemesi gereken vergi cezasında da bir indirim elde etmektedir. Bu husus, VUK'nun 4369 sayılı kanunla değiştirilen 344. maddesinde "Uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre değiştirilir." hükmü ile ifade edilmekteydi.

4369 sayılı kanun, hem vergi aslına ilişkin cezalarının tamamını uzlaşmanın kapsamı dışında bırakması hem de kaçakçılık cezalı tarhiyatları tekrar uzlaşma kapsamına alması bakımından radikal değişiklikler içermekteydi. Cezaların caydırıcılığı üzerinde durularak vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışında bırakılırken; 4008 sayılı kanunla yapılan değişiklikle uzlaşma kapsamından çıkarılan kaçakçılık cezalı tarhiyatların, kısa bir süre sonra tekrar uzlaşma konusu yapılması amaç yönünden çelişmektedir.

Uzlaşmanın sadece vergi aslında yapılacağı, vergiye ilişkin cezaların da uzlaşılan vergiye göre düzeltileceği hükmü beklendiği üzere, uzlaşmanın kapsamını büyük ölçüde daraltmış ve mükelleflerin uzlaşma talebini azaltmıştır. Bunun üzerine, 14.8.1999 tarihli ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4444 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu vergilerin yanı sıra vergi zıyaı cezaları da yeniden uzlaşma kapsamına alınmış, ancak VUK'nun 344. maddesinin 3. fıkrası uyarınca üç kat vergi zıyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza, uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır.

4369 sayılı kanunla uzlaşmaya ilişkin yapılan düzenlemelerden uygulamada başarısız olan iki hüküm vergi cezalarının uzlaşma kapsamı dışında bırakılması ve kaçakçılık cezalı tarhiyatın tekrar uzlaşma kapsamına alınmasıdır. Bu eksiklik de 4444 sayılı kanunla kısa sürede giderilmiştir. Söz konusu kanunla getirilen diğer imkânlar; kısmi uzlaşma, uzlaşma teklifinin kabulünün dava açma süresinin sonuna kadar uzatılması ve meslek odası mensuplarının uzlaşma görüşmelerine gözlemci olarak katılabilmesi hükümleri, uzlaşma kurumundaki mevcut eksikliklerin

giderilmesine yönelik uygulamalar olarak görülmekte ve uygulamada da başarılı sonuçlar vermektedir.

Uzlaşmaya ilişkin son değişiklik ise 27.02.2008 tarihli ve 26800 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun’un 6. maddesi ile 213 sayılı VUK’nun Ek 1. ve Ek 11. maddelerinin birinci fıkralarının parantez içi hükümlerinin değiştirilmesidir. Söz konusu hükümler, “359. maddede yazılı fiillerle vergi zıyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç” şeklinde değiştirilmiştir.

1.3 Uzlaşma Kurumunun Çeşitli Ülkelerdeki Uygulamaları

1.3.1 Almanya’da Uzlaşma Kurumu

Almanya’da önceleri kabul edilmeyen uzlaşma müessesesi, yapılan çeşitli eleştiri ve temyiz merciinin “devletin hiçbir surette kanuna aykırı anlaşmalarla vergi alacağından feragat edemeyeceği” şeklindeki içtihadına rağmen, kısa zaman içinde kabul edilmiş ve geniş bir uygulama alanı bulmuştur.²⁴ Bu sonucu yaratan temel etkenler, uzlaşmanın vergi yargısının yükünü hafifletmekteki başarısı ve vergi alacağının bir an önce hazineye intikalini sağlayabilmesidir. Almanya’da vergi uyuşmazlığının yaklaşık % 96’sı ’u idari aşamada çözümlenmektedir.²⁵

Alman sisteminde, uzlaşma terimiyle güdülen amaç, vergileme nedeniyle ödevli ile idare arasında doğan uyuşmazlığın taraflar arasında anlaşma ve idari yol ile çözümlenmesidir.²⁶

Uzlaşma, Alman Vergi Usul Kanunu’nun 94. ve 220. maddelerinde düzenlenmektedir. Kanuna göre verginin konusu itibariyle uzlaşmaya herhangi bir

²⁴Ali Alaybeyk, **Almanya’da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza**, Maliye Vekâleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No:98, Damga Matbaası, 1959, s.23

²⁵Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yarısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.116

²⁶Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:1, Sayı 1, 1971, s. 47

sınırlama getirilmemekte ve her türlü vergi üzerine uzlaşma yapılabilmektedir. Uzlaşmanın kapsamı da geniş tutularak mükellefe dava aşamasında da uzlaşma olanağı tanınmıştır.

Uzlaşmanın Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk başvurulacak ve uyuşmazlığın çözümünde kullanılan en etkin yol olduğunu söylemek mümkündür. Yargı yollarına başvuru aşamasında, idari yollardan uyuşmazlığın çözüm yolunun arandığının, idarenin de bu başvuruları reddettiğinin belgelendirilmesi gerekmektedir.²⁷

Söz konusu kurumun Almanya’da bu kadar başarıyla uygulanmasında en önemli etkenlerden biri, kanımızca, vergi idaresine verilen yetkinin genişliğidir. Nitekim Alman VUK 94. madde, idareye vergileme ile ilgili her türlü idari tasarruflara ait vesikaları tahakkuk itiraz veya dava safhalarının herhangi birinde geri alarak; iptal, tadil veya tashih etme hakkı tanımıştır. Bu şekilde mükellefin idareyle uzlaşmaya gitme hakkı dava aşamasında dahi mümkün kılınmaktadır.

Bu ülkede uzlaşma süreci, vergi idaresinin ön inceleme sonunda mükellefle yaptığı görüşmeyle başlar. Bu ilk görüşmede mükellefle idare vergi konusunda bir anlaşmaya varamazsa ikinci bir görüşme daha gerçekleşir. İşte bu son konuşmada uzlaşmaya varılması Alman hukukunda uzlaşmanın esasını oluşturmaktadır.²⁸ Bu görüşmelerde iki taraf da görüşlerini açıklamakta ve pazarlık usulüyle bir anlaşmaya varılmaya çalışılmaktadır.

Uzlaşma süreci sonunda bir anlaşmaya varılmaması durumunda da mükellefin yargı yoluna gitmeden evvel idareye ön itirazda bulunma hakkı vardır. Ön itirazı değerlendiren idare, mükellefe nihai görüşünü bildirir. İtirazı haklı görerek tarhiyatı ortadan kaldırır ya da tarhiyatın yerinde olduğuna dair ispat ve delillerini mükellefe gönderir. Ön itiraz zorunlu bir süreç değildir. Mükellef idarenin fikrinin değişmeyeceği kanaatinde ise bu süreci atlayıp doğrudan yargıya başvurma yolunu da tercih edebilir. Ancak yine idarenin onayını alması zorunludur.

²⁷ Şükrü Kızılot, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:62, Ekim 1986, s.19

²⁸ Aliefendioğlu, **agm. (1)**, s. 47

1.3.2 Amerika'da Uzlaşma Kurumu

Uzlaşma Amerika'da 82 yıllık bir geçmişe sahiptir.²⁹ Amerika'da vergilendirmenin her aşamasında mükellefe uzlaşma isteminde buluma hakkı tanınmıştır. Bu süreç vergi inceleme aşamasından, eğer tarhiyat yapılmış ve dava konusu edilmiş ise davanın sonuçlanmasına kadar geçecek sürenin tamamını kapsar.³⁰ Aynı şekilde uzlaşmanın kapsamı da geniş tutulmuş ve her türlü vergi, vergi cezası ve faizin uzlaşma konusu yapılmasına olanak tanınmıştır. Bu kuralın tek istisnasını uyuşturucu suçu ve cezası oluşturmaktadır.

Almanya'da olduğu gibi Amerika'da da mükellefin vergi uyumsuzluklarını yargıya intikal ettirmeden evvel idareye başvurması zorunludur. Başvurular, vergi idaresi bünyesinde çalışan uyumsuzluk ofislerine (**Appeals Office**) yapılır. Bu birimin temel görevi uzlaşma taleplerini incelemek, inceleme raporlarını okumak ve mükelleflerle uzlaşma görüşmeleri yapmaktır.³¹ Mükellef, uzlaşma görüşmelerine bizzat katılabileceği gibi kendisini temsil edebilecek bir vekil de gönderebilir. Ancak mükellefi temsil edecek kişinin sicile kayıtlı vekil, yeminli mali müşavir veya avukat olması gerekir.³²

Vergi idaresi aşağıdaki durumların mevcudiyetinde mükellefin uzlaşma teklifini kabul etmektedir;³³

-Vergi alacağının tahsil edilebilirliğinde şüphe; idarenin, mükellefin vergi borcunu normal ödeme süresi içinde ödeyebileceğine dair şüphelerinin olması durumudur. Örnek; mükellefin 20000 dolar vergi borcu vardır ve borcunun varlığını kabul eder. Ancak aylık geliri bu borcu ödemeye yeterli değildir ve paraya çevrilebilir mal varlığı yoktur. Mükellefin borcunu ne aylık taksitler halinde ne de başka bir şekilde ödeyemeyeceğinin anlaşılması durumunda vergi idaresi uzlaşma başvurusunu kabul edebilmektedir.

²⁹ Serim, **agm.**, s. 214

³⁰ Celal Erçoklu, **ABD'de Vergi Sistemi**, Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Yayın no: 1956-1957, Karınca Matbaası, Ankara 1986, s.132

³¹ Ömer Tunç, "ABD'de Vergi İncelemesi", **Maliye Yazıları**, Sayı: 17-18, Mart-Haziran 1989, s.62

³² Serim, **agm.**, s 214

³³ <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=104593,00.html> (Çevrimiçi) 12.05.2009

-Mükellefiyette şüphe; mükellefin tahakkuk etmiş verginin doğruluğundan şüphe etmesi durumudur. Bu şüphe çeşitli sebeplerle ortaya çıkabilmektedir; hesap uzmanı kanunu yanlış yorumlamış olabilir, hesap uzmanı mükellefin kanıtlarını yanlış yorumlamış olabilir veya mükellef yeni bir kanıt sunmuş olabilir.

-Etkin vergi idaresi; bu durumda mükellefin, tahakkuk eden verginin doğruluğuna dair herhangi bir şüphesi yoktur ve vergi borcunun tamamını ödeme gücü vardır. Ancak vergiyi ödemesi durumunda ekonomik olarak zor durumda kalacağını ve kendini haksızlığa uğramış olarak göreceğini öne sürerek uzlaşma isteminde bulunabilir. Örnek; vergi mükellefinin ödeme gücü ve üzerine kayıtlı mal varlığı vardır. Ancak aynı zamanda bakmakla yükümlü olduğu çocuğunun uzun süreli tedavi gerektiren kronik bir hastalığını vardır ve mükellefin mal varlığı çocuğun tıbbi masraflarını karşılamak için kullanılacaktır.

Komisyonun cevabından sonra mükellefler 90 gün içinde uyuşmazlığa konu vergi ve cezayı ödemekte ya da doksan gün içinde yargıya başvurmuşlardır.³⁴

Amerika’da da uzlaşma sağlandığı takdirde kesinleşmekte ve mükellefe uzlaşılan vergi ve cezaları daha sonra dava konusu yapma hakkı tanınmamaktadır.

1.3.3 Fransa’da Uzlaşma Kurumu

Fransız vergi hukukunda da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organlarına başvurulmadan evvel idari çözüm yöntemlerinin denenmiş ve sonuçlanamamış olması şartı aranmaktadır. Uyuşmazlığın idare nezdinde çözümlenememesi halinde yargı organlarına başvurulabilir. Uzlaşma ile ilgili işlemler; vergi hizmetleri müdürü veya temsilcisi, en az başmüfettiş unvanına sahip Gelirler Genel Müdürlüğü’nün üç elemanı, noterler odasından bir noter ve mükellef temsilcisi üç kişiden oluşan, Eyalet Uzlaşma Komisyonları tarafından yürütülmektedir.³⁵ Komisyonca yürütülen uzlaşma sonuçları, tutanakla tespit edilir. Uzlaşmanın sağlandığı durumda, bu tutanak, iki taraf için de bağlayıcıdır. Söz

³⁴ Fatih Kotay, “Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Raporu**, Eylül 2008, Sayı: 108

³⁵ Kotay, **agm.**, s.103

konusu tutanakla, idare, adli tatbikatı durdurmayı; mükellef ise uzlaşılacak miktarı yargı organlarında ihtilaf konusu yapmadan ödemeyi taahhüt eder.³⁶ Ancak uzlaşma hükümleri geçmişe uygulanmamaktadır; bir başka deyişle mükellef uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma tarihinden evvel ödediği ceza tutarının iadesini isteyemez.

Fransa'da uzlaşma teklifi idareden gelmekte olup; mükellef ile idare karşı karşıya gelmemekte ve aralarında bir pazarlık süreci geçmemektedir. Vergi idaresi mükellefin dosyasının önceden incelemek suretiyle uzlaşma teklifini mükellefe bildirir. Mükellef ise uzlaşmayı kabul ettiği takdirde tutanağı "Okudum, kabul ediyorum." ibaresiyle imzalar ve mükellef ve idare karşı karşıya gelmeden uzlaşma süreci tamamlanmış olur.

Fransa'da uzlaşma sadece vergi cezalarında uygulanmakta olup verginin aslı uzlaşma konusu edilememektedir.³⁷ Uzlaşılacak vergi cezasının türü ve miktarına ilişkin bir sınırlama ise yoktur; idare miktarı ve türü ne olursa olsun her vergiye ilişkin cezada uzlaşma yapma yetkisine sahiptir. Ancak idare; bir kaçakçılık söz konusu ise, söz konusu kuruluş kaçakçı bir kuruluş ise, suçlu uzlaşma teklifini reddetmiş ise veya orijinal bir suç söz konusu olup bu konuda bir içtihat yaratılmak isteniyorsa, uzlaşma teklifini kabul etmemekte ve uyuşmazlık yargıya intikal etmektedir.³⁸

Fransa'da uzlaşmaya benzer nitelikler taşıyan iki farklı müessese daha vardır. Dolaysız vergilerde uygulanan terkin ve vergi indirimi müesseselerinde idare, Fransız Vergi Usul Kanunu'nun 3 bölümünün L247. Maddesinin 1. fıkrasına göre, ödeme gücü olmayan mükellefin borcunu tamamen kaldırma ya da vergi miktarında indirim yapma yetkisine sahiptir.³⁹ Ancak mükellefe tanınan bu hak, eşitliğin ve tarafsızlığın sağlanabilmesi için sıkı bir denetime tabi tutulmuş ve müessesenin

³⁶ Kızılot, **agm.**, s.19

³⁷ Özen Özoymak, **Uzlaşma Müessesesi**, 14. seri, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, Sermet Matbaası, İstanbul 1967, s.120

³⁸ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.113

³⁹ <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006315529&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20090913&fastPos=7&fastReqId=128563733&oldAction=rechCodeArticle> (çevrimiçi) 22.08.2009

uygulanması özel bir komisyona bırakılmıştır. Mükellefin ödeme gücünden yoksun olduğu gerekçesiyle bu haktan faydalanabilmesi için, bu amaçla kurulan Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu'nun yanında Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay'ın onayından da geçmesi gerekmektedir.

Uzlaşma, Fransa'da uyuşmazlıkların çözümünde en etkili yol olarak karşımıza çıkmaktadır. İdare ile mükellef sürekli iletişim halindedir ve uyuşmazlıklar daha çıkmadan ortadan kaldırılır. Rakamsal örneklere baktığımızda da dolaylı vergi uyuşmazlıklarının %94'ünün uzlaşma ile çözümlendiğini görmekteyiz.⁴⁰ Dolaysız vergilerde uygulanan terkin ve vergi indirimi müessesleri ise anlam ve amaç olarak uzlaşmadan farklıdır. Ancak sonuçları uzlaşma ile birleştiğinde, vergi uyuşmazlıkların yalnızca %3'ü yargıya intikal etmektedir.⁴¹

1.3.4 İngiltere'de Uzlaşma Kurumu

İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünün esasını, uyuşmazlığın henüz çıkmadan evvel çözüme ulaştırılması oluşturur. Uyuşmazlığın çıkmasının önlenemediği durumlarda ortaya çıkan sorunlar ise büyük ölçüde uzlaşma ile giderilmektedir.⁴²

İngiltere'de mükellefler, gelir vergisi ile ilgili beyannameleri Nisan ayı içinde tam ve doğru olarak doldurup vermekle yükümlü olup söz konusu belgeler Kasım ayına kadar vergi idarelerince tetkik edilmektedir.⁴³ Bu süreç, Türk vergi sistemindeki tarhiyat öncesi uzlaşma ile benzer nitelikler taşımaktadır. Vergi idaresince, inceleme sonucu tespit edilen hatalar ve noksanlıklar, verginin tarhından evvel, mükellefe veya temsilcisine bildirilir. Daha sonra aralarında görüşerek bu hususta bir karara varırlar ve vergi bu görüşmelerin sonucunda verilen karara göre tarh edilir.⁴⁴ Çıkabilecek uyuşmazlıkların yaklaşık %90'ı da bu aşamada, henüz vergi tarh edilmeden ve uyuşmazlık ortaya çıkmadan çözümlenmekte; bir bakıma verginin

⁴⁰ Kotay, **agm.**, s.103

⁴¹ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.113

⁴² Abdurrahman Akdoğan, "İngiltere'de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler", **Yeni İş Dünyası**, Sayı:59, Eylül 1984, s.39

⁴³ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.111

⁴⁴ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.111

tarh edilmesinden evvel mükellefin onayı alınmaktadır. Bu hususta idarenin amacı, mükellefle işbirliği içerisinde hataların düzeltilmesi ve kanunda da öngörüldüğü şekilde cezadan mümkün olduğunca kaçınılmasıdır.

Uyuşmazlığın çıkmasının engellenemediği durumlarda da konu, o bölgenin genel komiserine intikal ettirilir, genel komiserin kararı fiili duruma ilişkin ise kesindir, kanun yoluna başvurulamaz; hukuki duruma ilişkin kararlarında ise mükellefin adli yargıya başvurma hakkı vardır.⁴⁵

Şirket yetkilileri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıklar da öncelikle bu idari aşamada çözümlenmeye çalışılmakta, çözüm bulunamazsa, o bölgenin önde gelen iş adamlarının da yer aldığı saygın kişiler ile idarenin temsilcilerinden oluşan “**Commissioner of Inland Revenue**” diye adlandırılan özel bir komisyona götürülmektedir.⁴⁶

İngiltere’de farklı yapı ve oluşuma sahip olabilen bu komisyonlar, İngiliz yargı organlarının hızlı ve etkin çalışabilmelerinin temel güvencesini oluşturmaktadır. İngiltere’de mali ve ekonomik davalar, adli yargı organlarından önce özel komisyonlara götürülmekte ve büyük ölçüde bu kurullarca çözümlenmektedir. Bu komisyonları, “genel komiserler”, “özel komiserler”, “arazi vergisi komiserleri”, ve “hakem kurulları” olarak sıralayabiliriz.⁴⁷ Görüldüğü gibi; İngiltere’de vergiye ilişkin uyuşmazlıklar önce o vergiye ilişkin kurulmuş olan özel kurula götürülmekte ve bu aşamada çözümlenmeye çalışılmaktadır. Uyuşmazlığın yargıya intikali ise ancak bu suretle çözümün sağlanmadığı nadir durumlarda söz konusu olmaktadır.

Batı ülkelerinde uzlaşmaya baktığımızda, her ülkenin kurumu kendi bünyesine uyarladığı görülmektedir. Ancak incelediğimiz ülkelerin tamamında ortak bir nokta vardır; gelişmiş batı ülkelerinde uzlaşma idari çözüm yollarının başında gelmekte olup, yargı organlarına başvurulmadan evvel denenmesi zorunlu bir yöntemdir. Söz konusu ülkeler, uyuşmazlıkların çözümünde yargısal yolu son çare

⁴⁵ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.111

⁴⁶ Kotay, **agm.**, s.104

⁴⁷ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.22

olarak görmekte; daha çok uyuşmazlıkların idare nezdinde çözüme kavuşturulması esası üzerinde durmaktadırlar.⁴⁸

⁴⁸ Metin Ergin, “Vergide Uzlaşmanın Geliřtirilmesi”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:14, Sayı: 54-55, s.43

İKİNCİ BÖLÜM

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

2.1 Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu

Uzlaşma, ülkemizde, vergi yargısının yükünü hafifletmek adına getirilen ve mükellefin isteğiyle uygulanan bir kurum niteliği taşımaktadır. Bu nedenle uzlaşma müessesesi VUK'na dâhil edildiği günden beri konu bakımından çeşitli sınırlamalara tabi tutulmuştur. Uzlaşmanın gelişmiş batı ülkelerindeki uygulamalarında ise çoğunlukla uzlaşmaya ilişkin herhangi bir sınırlama yoktur. Sınırlamanın aksine, birçok ülkede, uzlaşma, yargı yoluna gitmeden evvel başvurulması gereken zorunlu bir yol haline getirilmiş; ilgili kanunlarla, konu ve miktar bakımından sınırlandırmadan her türlü verginin uzlaşma konusu yapılabileceğini öngörülmüştür.

Çalışmamızın bu bölümünde uzlaşma kavramı ile kastedilen tarhiyat sonrası uzlaşma, uzlaşma komisyonları ile kastedilen ise tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarıdır.

2.1.1 Tarhiyatın Türüne Göre Uzlaşmanın Konusu

Uzlaşmaya ilişkin söz konusu sınırlamalardan ilki, tarhiyatın türüne göre sınırlamadır. VUK Ek madde 1'e göre uzlaşma; re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezalar üzerinde yapılabilmektedir. Mükellefin kendi beyanıyla tarh edilen vergi üzerine dava açma hakkı olmadığı gibi uzlaşma talep etme hakkı da yoktur.

Mükelleflerin kanunda yazılı yükümlülüklerini eksik yerine getirmesi veya hiç yerine getirmemesi durumunda, idare bu eksiklikleri re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat yaparak gidermekte ve ayrıca bu tarhiyatlara ilişkin vergi zıyayı cezası kesmektedir. Uzlaşmanın konusunu da bu tarhiyatlar ve bunlara ilişkin vergi zıyayı cezaları oluşturur.

Uzlaşma kapsamında değerlendirilebilecek bu vergi ve cezalar hakkında günümüze kadar çeşitli değişiklikler yapılmış olup bu değişiklikler uygulamadaki eksikliklerin giderilmesi ve güncel eğilimlere yer verilmesi amacı taşımaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusuna dair yapılan ilk değişiklik, VUK’nda 4008 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleriyle ilgili kaçakçılık cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamından çıkarılmasıdır.

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle ise 01.01.1999 tarihinden sonraki dönemlerde yalnızca vergi aslının uzlaşmaya konu olabileceği, vergi zıyayı cezasının da uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltileceği hüküm altına alınmış, uzlaşma kapsamına giren vergilerde, bu vergiye uygulanan cezaya bağlı bir sınırlama getirilmemiştir.

Daha sonra 4444 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu vergilerin yanı sıra vergi zıyayı cezaları da yeniden uzlaşma kapsamına alınmış, ancak VUK’nun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca (kaçakçılığa atfen) üç kat vergi zıyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır.¹

Maliye Bakanlığı, uygulamadaki tereddütleri gidermek ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin esasları açıklamak üzere, VUK’nun Ek 1. ve Ek 11. maddeleri uyarınca 3.2.1999 tarihinde, “Uzlaşma” başlığıyla bir yönetmelik çıkarmış ve daha sonra bu yönetmelikte de bazı değişikliklere gitmiştir.

Söz konusu yönetmeliğin 2. maddesi 24.8.1999 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 23796 sayılı Uzlaşma Yönetmeliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle; “Bu yönetmeliğin kapsamına ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Daireleri’nin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi zıyayı cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kanunun 344. maddesinin 3. fıkrası uyarınca vergi zıyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer.” şeklinde değiştirilmiştir.

¹ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:290

Son olarak, 5736 sayılı kanunla VUK'nun Ek 1. ve Ek 11. maddelerinin birinci fıkralarının parantez içi hükümlerinin değiştirilmesi ise uygulamada meydana gelen karışıklıkları giderme amaçlı olup uzlaşmanın konusuna ilişkin bir değişiklik içermemektedir. Şöyle ki; 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi'nin 06.01.2005 tarihli ve E:2001/3, K:2005/4 sayılı kararı ile VUK'nun 344. maddesinin 2. fıkrası hükmü iptal edilmiş ve 5479 sayılı kanunun 12. maddesiyle 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, söz konusu fıkra değiştirilerek "Vergi zıyaı suçu işleyenlere, zıyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarı vergi zıyaı cezası kesilir." hükmü getirilmiştir. Bu tarihten önceki dönemlerde bu suçu işlemiş olanlara vergi zıyaı cezası kesilebilmesine hukuki dayanak oluşturabilmesi için ise aynı kanunun 13. maddesiyle VUK'na geçici 27. madde eklenmiştir. Geçici 27. madde hükmüne göre de vergi zıyayına VUK'nun 359. maddesinde belirtilen fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi zıyaı cezası üç kat olarak kesilecektir. Anlaşmazlık ise bu noktada çıkmıştır. VUK'nun Ek 1. ve Ek 11. maddelerinde geçici 27. madde ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmaması söz konusu cezanın uzlaşma kapsamında olabileceğine ilişkin görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Mükellefler arasında eşitsizliğe neden olabilecek bu husus, 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun'un 6. maddesi ile VUK'nun Ek 1 ve Ek 11. maddelerinin birinci fıkralarının parantez içi hükümlerinin değiştirilmesi ile açıklığa kavuşturulmuştur.

Görüldüğü üzere, söz konusu düzenleme, uzlaşmanın konusuna ilişkin bir değişiklik içermemekte; uygulamada ortaya çıkan bir karışıklığı düzeltme amacı taşımaktadır.

2.1.2 Tarhiyatın İçeriğine Göre Uzlaşmanın Konusu

VUK Ek madde 1, uzlaşmaya tarhiyatın içeriği yönünden de bir sınırlandırma getirmiştir. Ek madde 1'e göre; vergi zıyayına sebebiyet verilmesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten, 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının, bu kanunun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu, yargı kararları ile idarenin ihtilaf

konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükelleflerle uzlaşabilir

Anılan maddeye göre uzlaşma konusu yapılacak vergiler, Bakanlık Vergi Daireleri'nin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlardır. Bunların dışında kalan vergi, resim ve harçlarda uzlaşma yolu kapalıdır. Nitekim VUK kapsamında yer almayan Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçlar uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.²

Uzlaşmanın kapsamını belirlemede ise yetki, ilgili bakanlıklara verilmiştir. VUK Ek madde 1'de "Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanır." denilerek uzlaşmaya konu edilebilecek vergilerin tayininde Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. İl özel idareleri ve belediyelerde ise bu yetki İçişleri Bakanlığı'na tanınmıştır. İlgili bakanlıklar çıkardıkları yönetmeliklerle uzlaşma konusu yasada gösterilen sınırlama³ dâhilinde uzlaşma konusu yapılabilecek vergi ve cezaları belirleyebilmektedirler. Yine Ek madde 1'e, 4369 sayılı kanunla uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için yapılabileceği eklenmiştir.

2.2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları

Uzlaşma müessesesi, ülkemizde, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı mahiyette uygulama alanı bulmuştur. Mükellef veya ceza muhatabı henüz vergi tarh edilmeden uzlaşmaya başvurabildiği gibi verginin tarh edilmesinden sonra da uzlaşmaya başvurabilmektedir. Ancak mükellef daha önceden tarhiyat öncesi

² Erdal Gürel, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı ile İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 76, Cilt 1, İstanbul 1995, s.65

³ VUK Madde 1: Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar haricinde, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlarda uygulanır.

uzlaşma talebinde bulunmuş ve uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.⁴

Kanunda yazılan verginin tarhıyla kasıt ise verginin tahsil aşamasına gelmiş olması, yani tarh edilerek mükellefe ihbarnameyle tebliğ edilmiş olmasıdır. Bir başka deyişle ancak tarh ve tebliğ edilerek tahakkuk aşamasına gelen vergiler üzerinde uzlaşma yapılabilir. Mükellef veya ceza muhatabı vergi tarh edildikten sonra, yani ödeme aşamasına geldiğinde uzlaşma talebinde bulunabilmektedir.

VUK Ek madde 1, uzlaşma konusu yapılabilecek tarhiyatlarda ön koşul olarak, verginin idarece, re'sen veya ikmalen tarh edilmiş olmasını sunmuştur. Mükelleflerin beyanname usulüyle tarh edilen vergi ve cezalarda uzlaşma talep etme hakkı yoktur. Beyana dayalı vergilerde uzlaşmaya gidilememesinin nedeni ise mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilecek vergilere, tarhiyatta herhangi bir vergi hatası bulunmadıkça itiraz edememeleridir.⁵

VUK'nu Ek madde 1'de, vergi idaresinin, mükellef vergi zıyanına aşağıdaki nedenlerden en az biri sebebiyle neden olduğunu öne sürerse uzlaşma talebini kabul edeceği öngörülmüştür. Kanun koyucu, bu şekilde uzlaşmanın sınırsız ve keyfi bir biçimde uygulama alanı bulmasını engellenmeyi amaçlamaktadır. Söz konusu maddede "Vergi zıyanına sebebiyet verilmesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten, 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının, bu kanunun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu, yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükelleflerle uzlaşabilir." denmektedir. Ancak uygulamada idarenin gerekçelere bakmaksızın her koşulda uzlaşmayı kabul ettiği görülmektedir.⁶ Aynı şekilde söz konusu maddede yer alan "kanun hükümlerine yeterince nüfuz

⁴ VUK Ek Madde 11

⁵ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.128

⁶ Vefa Hatipoğlu, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan 2006, Sayı: 28, s. 166

edememek” gerekçesi de uzlaşma kurumunu isteyen her mükellefe açık hale getirmektedir. Bu durumda ya uzlaşma talebinde bulma gerekçeleri düzenlenerek idarenin objektif olarak değerlendirebileceği ölçütlerle sınırlandırılmalı ya da her mükellefe tanınan bir hak olarak yeni bir düzenlemeye tabi tutulmalıdır. Bizim bu konuda önerimiz, tarhiyat sonrası uzlaşmada uygulan bu gerekçelerin yeni bir düzenleme ile iptal edilmesi ve tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi tarhiyat sonrası uzlaşmada da isteyen her mükellefin gerekçe göstermeksizin uzlaşma talebinde bulunabilmesidir.

2.2.1 Uyuşmazlığın Kanun Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edememekten Kaynaklanması

Son yıllarda verginin önem kazanması, vergi kanunlarının sayısının artmasına ve bu kanunları değil mükelleflerin vergi memurlarının dahi anlamakta güçlük çekmesi, vergi uygulamasında uyuşmazlıkların artmasına neden olmuştur.⁷ Mükelleflerin bazı kanunları anlamamaları ve bu sebeple vergi zıyana sebep olmaları tabiidir. “Genişliği ve inceliği bakımından farklı yorumlara ve hatalara müsait olan beyana dayalı birçok verginin varlığı günümüzde idare ile mükellef arasında yanlış anlaşılmalara dayalı uyuşmazlıkları doğal kılmaktadır.”⁸ Ancak bu noktada idarenin mükellefin iyi niyetine dair kanaati ve takdiri önem kazanmaktadır. Bu iyi niyetin objektif olarak gözlemlenmesi ise mümkün gözükmemektedir.

Uygulamada, mükellefler çoğunlukla “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” gerekçesiyle uzlaşmaya başvurmaktadır. Bu gerekçe ile uzlaşma talep edilebilmesi ise, tüm mükelleflerin uzlaşma talep edebilmesi anlamına gelmektedir. Ancak mesleği muhasebecilik olan vergi mükellefinin kendi faaliyetiyle ya da defterini tuttuğu vergi mükellefinin işlemleri ile ilgili aynı tür hatalarının, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğini öne sürmeleri anlamsız olacaktır.⁹ Günümüzde de mükelleflerin vergileme ile ilgili her türlü hesap ve işlemlerinin doğruluğu meslek mensuplarının sorumluluğunda olduğu düşünülürse

⁷ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.108

⁸ İhsan Akköy, “Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Sayı:3, Kasım 1981, s.3

⁹ Candan, **age.**, s.289

“kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” gerekçesiyle uzlaşma başvurusunda bulunmak uzlaşma sürecini başlatan gereksiz bir formalite halini almıştır. Nitekim Maliye Bakanlığı kasıt unsuruna bakmaksızın bütün uzlaşma taleplerini kabul etme eğilimindedir.

2.2.2 Uyuşmazlığın 369. Maddede Yazılı Yanılmadan Kaynaklanması

VUK 369. madde gereğince aşağıdaki yazılı hallerde vergi cezası kesilememektedir;

1. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları,
2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait içtihadın değişmiş olması.

Bu maddede yazılı durumlara istinaden kesilen cezalarda mükellef veya ceza muhatabı vergi aslı ve cezasına dair uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Zira burada mükellefin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edemeyerek yanılmasından çok yetkili makamların yazılı ifadeleriyle yanıtılması söz konusudur.

2.2.3 VUK'nun 116, 117 ve 118. Maddelerinde Yazılı Vergi Hataları ile Bunların Dışında Her Türü Maddi Hata Bulunması

VUK madde 116'da vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi olarak tanımlanmıştır.

Vergilendirme hataları, VUK madde 118'de; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak gösterilmiştir. Böyle bir durumda, düzeltme talebinin dayanağı fazla alınan vergi olmakla birlikte talebin incelenmesi sırasında asıl üzerinde durulacak konu, mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda ve dönemde hata olup olmadığıdır. Bu

konuların uzlaşma yolundan ziyade düzeltme yoluyla bir çözüme bağlanması daha pratik bir yol olacaktır.¹⁰

VUK'nun 119 ila 126. maddelerinde vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin esaslar yer almaktadır. Yani vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede hata bulunması durumunda muhatabın uzlaşma hakkının yanında “düzeltme” talep etme hakkı da vardır. Ancak düzeltme talep süresiyle uzlaşma süresinin farklı olması uygulamada mükellef lehine haksız kazanç sağlayabilmektedir. Düzeltme zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl olup, bu süre zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde, 28.7.1953 tarihli ve 8169 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan az olamaz. Uzlaşma talep süresi ise vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gündür. Mükellefin, lehine yapılacak düzeltmelerde uzlaşmaya başvurmayı tercih etmeyeceği açıktır. Mükellefin aleyhine yapılacak düzeltmelerde ise uzlaşma yolunun açık olması hem “verginin kanuniliği” ve “eşitlik” ilkelerine aykırıdır, hem de düzeltme hükümlerinin emredici olması sebebiyle yasanın ruhuna aykırıdır; çünkü bu durumda önce düzeltme yapılacak, sonra düzeltilen miktar için uzlaşılacaktır.¹¹

Mükellef vergilendirme hatası ya da hesap hatası bulunduğu takdirde uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi, 117 ve 118. maddelerin dışında yer alan hataların bulunması durumunda da uzlaşma isteminde bulunabilir.

¹⁰ Aynur Şahinok, “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler**, 11. Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:26, Ankara 1978, s.231

¹¹ Onur Demir, “Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi” www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc (Çevrimiçi) 13.4.2009

2.2.4 Yargı Kararları ile İdarenin İhtilaf Konusu Olayda Görüş Farklılıklarının Olduğunun İleri Sürülmesi

Bir vergi kanununa dayanılarak tarh edilen vergi ve ceza konusunda, idarenin ve yargı kurumlarının yorumunun ve takdirinin farklı olması durumunda da mükellef veya ceza muhatabına, uzlaşma talebinde bulunma hakkı tanınmıştır. Bu hususta görüş bildirmeye yetkili makamlar; vergi ve ceza mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay ve Maliye Bakanlığı olarak sıralanabilir. Uzlaşabilme nedeni oluşturabilmeleri için, farklı görüşlerin, yargı kararlarında veya idarenin genel tebliği, genelge, iç genelge ve mukteza gibi işlemlerinde yer almış olmaları gereklidir.¹²

2.3 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu ve Yetki Sınırları

2.3.1 Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

VUK Ek madde 1’de; sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri ve uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı’nca (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için içişleri bakanlığı) çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Söz konusu hükümlerle, uzlaşma komisyonlarının oluşumu ve yetki sınırlarının belirlenmesinde ilgili bakanlıklar yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı, 3.2.1999 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Uzlaşma Yönetmeliği ile tarhiyat sonrası uzlaşmaya ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına ilişkin esasları belirlemiş; daha sonra yayınladığı yönetmeliklerle ise ilk yönetmelikte bazı değişikliklere gitmiştir.

¹² Candan, age., s.294

22.10.2005 tarihli Uzlaşma Yönetmeliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 2. maddesiyle Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6 maddesi değiştirilmiş ve il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile merkezi uzlaşma komisyonlarının yerine yeni teşekküller getirilmiştir. Bunlar; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonudur. Uzlaşma komisyonlarının yeni yapılanması, vergi dairesi kurulan ve kurulmayan yerlere göre gerçekleştirilmiştir.

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları ise genel tebliğlerle belirlenmekte ve güncellenmektedir.

Bu komisyonlar üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanırlar ve oy çokluğuyla çoğunlukla karar verirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.¹³

Uzlaşma komisyonlarının yapılanması, vergi dairesi kurulan ve kurulmayan yerlere göre Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Uzlaşma Komisyonları

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları
1.Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	A) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu
2.Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	B) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu
3.Merkezi Uzlaşma Komisyonu	C) Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu
	D) Merkezi Uzlaşma Komisyonu

¹³ A. Ömer Arpacı, "Mahalli İdarelerce Tarh ve Tahakkuk Ettirilen Vergilerde Uzlaşma", **Maliye Postası**, 1 Eylül 2007, s.72

2.3.1.1 Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu:

Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şefden; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürlüklerinde ise gelir şefi bulunmaması hâlinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.¹⁴

2.3.1.2 Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.¹⁵

2.3.1.3 Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.¹⁶

2.3.1.4 Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları'nın uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu Komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanları'ndan birinin veya I. Hukuk

¹⁴ Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik 22.10. 2005 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 25794 Madde 6

¹⁵ Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 22.10.2005 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 25794 Madde 6

¹⁶ Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 22.10.2005 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 25794 Madde 6

Müşavirinin Başkanlığı'nda, Gelir İdaresi Daire Başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.¹⁷

2.3.1.5 Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Mahalli Uzlaşma Komisyonları'na tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanı'nın başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanı'ndan oluşur.¹⁸

2.3.2 Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

2.3.2.1 Uzlaşma Komisyonlarının Konu İtibarı İle Yetki Sınırları

Uzlaşma komisyonları, konu bakımından bir sınırlandırmaya tabi tutulmamışlardır. Her uzlaşma komisyonu, diğer bakımlardan da uzlaşma başvurusuna konu edilebilecek nitelikteki her türlü vergi, resim ve harçla ilgili uzlaşma yapabilir.¹⁹

2.3.2.2 Uzlaşma Komisyonlarının Yer İtibarı ile Yetki Sınırları

Yerel nitelikte olan il, ilçe ve belediye uzlaşma komisyonları ile vergi dairesi başkanlıkları uzlaşma komisyonlarının yetkileri coğrafi alanlarla sınırlandırılmıştır ve kurulu buldukları il, ilçe ve belediyelerin coğrafi sınırlarında geçerlidir. Bu sınırların dışında kalan veya içinde kalmakla birlikte başka uzlaşma komisyonlarının yetkisine giren alanlarda yetili vergi dairelerinin tarh ettikleri vergi, resim ve harçlar hakkında yapılan uzlaşma istemlerini inceleyemezler.

¹⁷ Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 26471 Sayılı ve 23.3.2007 Tarihli Resmi Gazete

¹⁸ Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 25869 Sayılı ve 8.7.2005 Tarihli Resmi Gazete

¹⁹ Candan, **age.**, s.299

Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun yer itibarı ile yetki alanı ise tüm Türkiye'dir, coğrafi olarak herhangi bir yetki sınırlamasına tabi tutulmamıştır.

2.3.2.3 Uzlaşma Komisyonlarının Miktar İtibarı ile Yetki Sınırları

Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları, son olarak 352, 356, 360 ve 372 sıra no.lu VUK genel tebliğlerine göre belirlenmiştir ve aşağıdaki gibidir.

2.3.2.3.1 Merkezi Uzlaşma Komisyonunun Miktar İtibarı ile Yetki Sınırları

Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun miktar itibarıyla yetki sınırı son olarak 372 sıra no.lu genel tebliğe göre 2.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

2.3.2.3.2 Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun Miktar İtibarı ile Yetki Sınırları

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları'nın miktar itibarı ile yetki sınırı 2 milyon TL' ye kadardır.

2.3.2.3.3 Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Miktar İtibarı ile Yetki Sınırları

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri defterdarlık uzlaşma komisyonlarınca, defterdarlık yetkisini aşan ancak vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu yetki sınırları içinde kalan uzlaşma talepleri ise vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nda görüşülür.

Tablo 2: Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Miktar Bakımından Yetki Sınırları

	Uzlaşma yetki sınırı vergi, resim ve harçlar (YTL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000
Vergi Dairesi Müdürlükleri	15.000
Mal Müdürlükleri	3.000

2.3.2.3.4 Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki vergi dairesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi ve ceza miktarları Ek 2'de gösterilmiştir.

Vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca, vergi dairesi başkanlıklarının yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri ise kendisine tanınan limit dâhilinde vergi daireleri uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılır.

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nda görüşülür.

22.10.2005 tarihli Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 2. maddesiyle Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6 maddesi değiştirilmiş ve uzlaşma komisyonları yeniden şekillendirilmiştir. Sonrasında yayınlanan VUK genel tebliğleriyle ise uzlaşma komisyonlarının oluşumu ve yetki sınırları tam olarak

belirlenmiştir. Ancak uzlaşma komisyonlarının oluşumlarını ve yetki sınırlarını doğru bir biçimde anlayabilmek için Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu dört farklı genel tebliğin incelenmesi gerekmektedir. Bu durumun hukukun temel ilkelerinden açıklık ve anlaşılabilirlikle çeliştiği görülmektedir. Çeşitli tarihlerde yayınlanan tebliğlerde, önceki tebliğlere gönderme yapılması ve bu tebliğlerin bazı kısımlarının değiştirilmesi nedeniyle konu, uzmanların dahi sorunu çözmek için zaman alıcı bir mesai sarf etmesini gerektirmektedir.²⁰

Uzlaşma komisyonlarına dair üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise uzlaşmada birliğin sağlanmasıdır. 18.4.1984 gün ve 1984/3 sıra numaralı VUK iç genelgesinde, bir mükellef adına muhtelif yıllar için veya aynı yıl için birden fazla tarhiyat yapılması ve yapılan tarhiyatlardan bir kısmının mahalli uzlaşma komisyonlarının, bir kısmının da merkezi uzlaşma komisyonunun yetki sınırları içinde kalması halinde, uzlaşmada birliğin sağlanması bakımından bu tür taleplerin tümünün merkezi uzlaşma komisyonunca incelenmesinin ve karara bağlanmasının uygun görüleceği belirtilmiştir.²¹

2.4 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi

Uzlaşmanın yapılmasına ilişkin hususlar, Uzlaşma Yönetmeliği'nin üçüncü bölümünde, madde 7, 8, 9, 10 ve 11'de düzenlenmiştir. Bu noktada, uzlaşmanın gerçekleşebilmesi için uzlaşma talebinin uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili kişiler tarafından; yetkili kuruma, yasal süresi içinde ve kanunda belirtildiği şekilde yapılmış olması gerekmektedir. Aksi takdirde uzlaşma talebi geçerli olmaz ve uzlaşma sağlanamaz.

2.4.1 Uzlaşma Talebinde Bulunmaya Yetkili Kişiler

Uzlaşma talebi için yetkili kişiler, mükellef veya mükellefin resmi vekâletini haiz vekilleridir. Tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi

²⁰ Zuhâl Kızılot, "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:16, Sayı: 184, Nisan 2008, s.272

²¹ Levent Erkuş, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları ve Uzlaşmada Birliğin Sağlanması", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 528, Şubat 2009, s.126

tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise uzlaşma talep etme yetkisi bunların kanuni temsilcilerine verilmiştir.

Uzlaşma komisyonları birer yargı organı değil, tahakkuk etmiş vergi ve kesilmiş ceza üzerinde uzlaşma yapma yetkisi verilmiş kuruluşlardır. Bu nedenle uzlaşma komisyonuna başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef veya ceza muhatabı adına hareket edecek kişinin avukat olması şart değildir. Bu kişilerin Noterlik Kanunu'nun 60. maddesi uyarınca düzenlenen ve mükellef adına kesilen vergi ve ceza miktarında uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekâletnameye haiz olmaları yeterlidir.²²

1.1.1999 tarihinde yürürlükten kaldırılan Ek madde 4; re'sen tarhiyatın söz konusu olduğu durumlarda ilgili vergi dairesine mükellefi veya ceza muhatabını, 30 günlük süre zarfında olmak kaydıyla uzlaşma talebinde bulunmaya davet etme yetkisini vermektedir. Bu davet mükellef açısından bağlayıcı bir nitelik taşımayıp mükellefe uzlaşma hakkının hatırlatılmasından ibaret kabul edilmekteydi. Ancak ek madde 4, 4369 sayılı yasayla kaldırılmıştır.

2.4.2 Uzlaşma Talebinin Şekli

Uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması şart olup sözlü olarak uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir. Uzlaşma talebi; mükellefin, ceza muhatabının veya vekilinin uzlaşma dilekçesinin doldurması ve yetkili uzlaşma komisyonuna takdimi ile gerçekleştirilir. Mükellef uzlaşma talebinde bizzat bulunmadığı takdirde, vekilinin uzlaşma dilekçesine noterde düzenlenmiş vekâletname örneğini de eklemesi zorunludur. Uzlaşma dilekçesi yetkili komisyona bizzat temsil edilebileceği gibi, dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür.

Uzlaşma dilekçesinde şu bilgilerin bulunması gerekmektedir; mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi idaresinin adı, bulunduğu yer, hesap numarası, vergi ve cezanın nev'i ve miktarı, ihbarname tarih ve numarası,

²² Arpacı, **agm.**, s.73

ihbarnamenin tebellüğ tarihi, uzlaşmaya dayanak olan hallerin açıklanması, tarih ve imza.

Yukarıdaki bilgilerden; mükellefin adı, soyadı, adresi, tarih ve imzasının eksik veya yanlış doldurulması ya da hiç doldurulmaması durumunda uzlaşma talebi geçersiz kılınmaktadır.

Uzlaşma Yönetmeliği madde 7'ye göre, uzlaşma talebinin ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılması gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin esasları içeren VUK Ek madde 1'de de "Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir." ifadesi yer almaktadır. Mükellef veya ceza muhatabının tarhiyat öncesi uzlaşmada kısmi uzlaşma talep etme hakkı vardır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden mükellef veya ceza muhatabının aleyhine sonuç doğuran bu hüküm Danıştay'ın aldığı iptal kararıyla değiştirilmiştir. Böylelikle, tarhiyat sonrası uzlaşmada da kısmi uzlaşma talebinde bulunmanın önü yasal olarak açılmıştır.²³

4369 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle kolektif şirketlerde ortakların tümü ile birlikte kolektif şirketin uzlaşma talebinde bulunması zorunluluğu kalkmış; kolektif şirketlere kısmi uzlaşma hakkı tanınmıştır.

Aylık vergiler de, birden fazla döneme ait vergi ve cezalar aynı ihbarname ile tebliğ edilmiş olsa ve hepsi aynı nedenle doğmuş olsa da, bu dönemlerden bir kısmı için uzlaşma talep edilip diğerlerinde vergi yargı mercilerine müracaat edilebilmektedir. Uzlaşma konusu verginin matrahı fertleri itibariyle bölünebildiği durumlarda kısmi uzlaşma yapılabilir.²⁴

²³ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, Ağustos 2005, s. 276

²⁴ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s. 138

2.4.3 Uzlaşma Talep Süresi

2.4.3.1 Normal Süreler

VUK Ek madde 1’de “Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır.” denmektedir. Aynı hüküm, Uzlaşma Yönetmeliği madde 9’da, “Uzlaşma talebinin vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır.” biçiminde yer almaktadır. İki hüküm arasındaki fark; uzlaşma yönetmeliğinde sürenin tebligatın yapıldığı günü takip eden gün işlemeye başlayacağına açıkça ifade edilmesidir. Bu süre zarfında yapılmayan uzlaşma talepleri uzlaşma komisyonlarınca kabul görmemektedir.

Uzlaşma talebinde bulunma süreci, tarh edilen verginin veya kesilen cezanın mükellefe veya ceza muhatabına kanunda gösterilen şekilde²⁵ tebliği ile başlamaktadır. Tebliğin kanunda gösterilen usule uygun yapılmaması, 30 günlük sürenin işlenmesini, usule uygun yeni bir tebligatın yapılmasına kadar durdurur. Diğer taraftan, tebliğ edilecek ihbarnamenin de VUK’nda öngörülen biçimde tanzim edilmiş bulunması gerekir. Aksi takdirde usulüne uygun bir tebligat yapılmış olursa dahi ilgilinin uzlaşma talebinin işlemeye başladığı söylenemez.²⁶

Uzlaşma Yönetmeliği’nin 7. maddesinde uzlaşma talebi dilekçesinin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir. Dilekçenin posta yoluyla taahhütlü ve adi posta yoluyla gönderilmesi, başvuru süresi bakımından farklılık göstermektedir. Buna göre dilekçenin taahhütlü olarak gönderilmesi durumunda, postaya veriliş tarihinin, adi posta ile gönderilmesi durumunda ise uzlaşma komisyonuna geliş tarihinin müracaat tarihi olarak kabul edilmesi gerekir. Bu konuda Danıştay’a intikal eden bir olayda Danıştay; “Sözü edilen dilekçenin İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı kaydına ... tarihinde girdiği ve uzlaşma başvurusunun 30 günlük yasal süresinden sonra yapıldığı gerekçesiyle reddedildiğinin anlaşıldığı, taahhütlü posta ile gönderilen dilekçelerin postaya

²⁵ VUK Madde 93-109

²⁶ Mehmet Küçükkaya, ‘‘Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi ve Süreyi Etkileyen Haller’’, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Nisan 2009, s.703

verildiği tarihin adi posta ile gönderilen dilekçelerin ise idareye varış tarihinin başvuru tarihi olarak dikkate alınması gerektiğinden, davacının adi postayla ve ... tarihinde Uzlaşma Komisyon Başkanlığının kaydına giren dilekçe ile yapmış olduğu uzlaşma başvurusunun süresinde bulunmadığı, bu nedenle uzlaşma isteminin reddine ilişkin kararında kanuna aykırılık görülmediği” şeklinde karar vermiştir.²⁷

2.4.3.2 Süreyi Uzatan Haller

2.4.3.2.1 Mücbir Sebeplerin Uzlaşma Talep Süresine Etkisi

Mücbir sebepler, mükellefin iradesi dışında meydana gelen, kontrolü ve önlenmesi mümkün olmayan ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyen olay ve durumlardır.²⁸ VUK’nda mücbir sebeplere dair bir tanım verilmemiş; 13. maddede mücbir sebep sayılabilecek haller belirtilmiştir. Bunlar;

1.Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,

2.Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,

3.Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,

4.Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Maddede sayılan mücbir sebeplerden herhangi birinin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi halinde aynı kanunun 15. maddesi uyarınca, mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyecek ve tarh zaman aşımı işlemeyen süreler kadar uzayacaktır.

²⁷ Organ, **agm.**, s.164; Dan.3.D.’nin 04.05.2000 tarih ve E.1998/4552, K.2000/1763 sayılı kararı.

²⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitap Evi, İstanbul 2006, 2. Baskı, s.98

Bu noktada, uzlaşmanın bir vergi ödevi değil; mükellefe tanınan bir hak olması uygulamada farklı yorumlara ve sonuçlara neden olmaktadır. Bu konuda Danıştay Daireleri arasında da bir görüş birliği yoktur. Danıştay kararlarından bir kısmı uzlaşmanın bir ödev değil mükellefe tanınan bir hak olmasından dolayı mücbir sebeplerin süreyi durdurmayacağı yolundayken; kimi Danıştay kararlarında genel hukuk kaidelerine göndermeler yapılarak mücbir sebeplerin uzlaşma talep süresini durduracağı belirtilmiştir.

Mükellefin elinde olmayan nedenlerle uzlaşma görüşmelerine gelememesi durumunda ise bu durumu tevsik ettikleri takdirde mücbir sebep kabul edilmekte ve yeni bir uzlaşma gün tespit edilmektedir.

2.4.3.2.2 Adli Tatilin Uzlaşma Talep Süresine Etkisi

Adli tatil, 20.1.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 61. maddesi uyarınca 1 Ağustos’ta başlar ve Eylül’ün 5’inde sona erer. Bu tarihler arasında bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri çalışmaya ara vermektedir. İYUK’nun 8/3. maddesinde; bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlaması durumunda sürenin, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm kapsamına giren hallerde mükellefin veya ceza muhatabının dava açma süresi uzamaktadır.

Mükellefin uzlaşma talep etme süresiyle dava açma süresi aynıdır. Ancak uzlaşma talep süresi VUK’da düzenlenmiş bulunup, İYUK’da düzenlenmiş bulunan sürelerin kapsamında değildir.²⁹ Dolayısıyla adli tatil mükellefin uzlaşma talep süresini etkilememektedir. Maliye Bakanlığı da yayınladığı bir iç genelgeyle bu hususa açıklık getirmiş ve adli tatil süresince vergi mahkemeleri için geçerli olan dava açma süresinin uzaması durumunun, uzlaşma komisyonları için geçerli olmadığı yolunda görüş bildirmiştir.³⁰

²⁹ Küçükkaya, **agm.**, s.707

³⁰ Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, Sıra No:1984/5

2.4.3.2.3 Mali Tatilin Uzlaşma Talep Süresine Etkisi

28.3.2007 tarihli ve 26476 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 15.3.2007 Tarihli 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun’un 1. maddesinde; “Her yıl Temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar.” denmektedir. Aynı maddenin 2. fıkrasında bu kanunun kapsamında olan ve son günü mali tatile rastlayan sürelerin tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzayacağı da belirtilmiş; söz konusu süreler maddeler halinde sıralanmıştır. Maddenin c bendinde; “Tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler” ifadesi yer almaktadır.

Kanundan açıkça anlaşıldığı gibi 30 günlük uzlaşma talep süresinin son gününün mali tatile denk gelmesi durumunda, mükellef veya ceza muhatabına bu sürenin bitiminden itibaren 7 günlük bir ek süre verilmektedir.

2.5 Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

2.5.1 Ön İnceleme

Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri, uzlaşma komisyonlarına intikal ettirilmeden evvel sekreteryaya tarafından incelenmektedir. Sekreteryaya uzlaşma talebinin uygun şekilde ve süresinde yapılıp yapılmadığını ve uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespiti halinde talep reddedilir.³¹

³¹ Uzlaşma Yönetmeliği Madde 10

Sekretarya hizmetleri, Uzlaşma Yönetmeliği'nin değişik 8. maddesine göre, vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

Mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma talebinin sekretarya tarafından ön incelemeye tabi tutulmasının amacı; uzlaşma talebinin usule aykırılık yönünden incelenmesi vasıtasıyla uzlaşma komisyonlarının gereksiz emek ve zaman kaybından korunmasıdır.

2.5.2 Uzlaşma Talebinin Reddi

Sekretarya tarafından ön incelemeye tabi tutulan uzlaşma talebinin uzlaşma talep süresinin geçmiş olması veya usule aykırılık sebebiyle reddedilmesi durumunda uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin 2. fıkrasına göre uzlaşma talebi esas incelemeye geçilmeden, ön inceleme neticesinde 2 sebeple reddedilmektedir. Bunlar; uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun yapılmaması veya komisyonun yetkisi dışında bulunmasıdır.

Bu yolda verilecek karar, ön inceleme sırasında yapılan saptamaya göre, uzlaşma talebinin;³² vergi mükellefi tarafından bizzat ya da vekili veya kanuni temsilcisi tarafından yapılmadığı, vergi mükellefinin kanuni temsilcisi gibi hareket eden kişinin, bu niteliğinin usulüne uygun biçiminde belgelendirilmemiş bulunduğu, otuz günlük başvuru süresi geçirildikten sonra yapılmış olduğu veya otuz günlük süre içerisinde yetkisiz uzlaşma komisyonuna yahut idari makama yapılan başvurunun bu süre geçtikten sonra kendilerine intikal ettirildiği ve bu nedenle başvuru süresinin geçmiş bulunduğu, adi postayla gönderilmesi sebebiyle, komisyonun kayıtlarının 30 günlük sürenin doluşundan sonra geçtiği, konu, yer ve miktar itibarıyla komisyonun yetkisine girmediği, bu meyanda, üzerine anlaşılacak istenen vergi veya vergi

³² Candan, **age.**, s.32

cezasının (ya da her ikisinin), tarh yöntemi ve ceza türü bakımlarından uzlaşmanın konusuna girmediği gerekçelerine dayanabilir.

Mükellef, uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddine ilişkin bu kararları kesin ve yürütülmesi gereken tek yanlı idari işlemler olmalarından ötürü idari dava konusu edebilmektedir.

Aynı zamanda, uzlaşma talebinin reddine ilişkin gerekçenin düzeltilebilir bir aykırılık içerdiği durumlarda, bu aykırılığı düzelten mükellef, yasal süresi içerisinde tekrar uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptir. Örneğin uzlaşma talebinin vergi mükellefi tarafından bizzat ya da vekili veya kanuni temsilcisi tarafından yapılmadığı gerekçesiyle reddi durumunda, vergi mükellefi bizzat, vekili ya da kanuni temsilcisi aracılığıyla yasal süresi içerisinde uzlaşma talebini yenileyebilir. Bu noktada önemli olan, uzlaşma talebi için tanınan 30 günlük yasal sürenin henüz geçmemiş olmasıdır.

Uzlaşma talebinin reddinin mükellefin dava açma ve indirim hakkı üzerinde de olumsuz bir etkisi yoktur. Ancak idari sürelerin işlenişi bakımında zaman kaybettirdiği söylenebilir. Ön inceleme sonunda verilen uzlaşmanın reddine dair kararın, mükellefe tanınan otuz günlük uzlaşmaya başvuru süresi içinde mükellefe tebliği halinde, mükellef kalan süresi içinde indirim hakkını kullanabilir ya da vergi mahkemelerine başvurarak dava açabilir.

2.5.3 Uzlaşma Talebinde Bulunanın Görüşmeye Çağırılması

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Uzlaşma davetiyesi, muhatabına, VUK'nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ tarihini ve imzayı muhtevi

alındı uzlaşma dosyasına konulur.³³ Uzlaşma çağrısının usulüne uygun yapılmaması durumunda muhatap uzlaşma görüşmelerine katılmamaktan ötürü sorumlu tutulamaz.

2.5.3.1 Uzlaşma Talebinde Bulunanın Çağrıya Uymaması

Uzlaşma talebinde bulunan kişinin davete icabet etmemesinin sonuçları, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin 8. fıkrasının parantez içi hükmünde "uzlaşmanın temin edilememiş olması" olarak gösterilmektedir. Ancak vergi mükellefinin davete icabet etmemesinin haklı bir sebebe dayanıyor olması ve çağrının 3. fıkra yazılı şekil ve süre koşullarına uygun olarak yapılmamış olduğunun tespiti halinde uzlaşma temin edilememiş sayılamaz. Mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma görüşmelerine katılmama veya katılamama mazeretini toplantı saatinden önce komisyona bildirmesi durumunda komisyonun o gün toplanamayacağı anlaşılmış kabul edilir ve yönetmeliğin 11. maddesi uyarınca yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Aksi durumda komisyonun mükellefin geçerli bir sebep olmadan uzlaşma görüşmesine katılmaması, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10 maddesinin 8. fıkrasında yer alan, uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin 3 durumdan biridir. Aynı fıkraya göre, komisyonca bu husus belirtilmek üzere 3 nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma görüşmesine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma talebinde bulunanın çağrıya uymaması sonucunda düzenlenen bu tutanakla tespit edilen husus, uzlaşma komisyonunun tek yanlı iradesiyle aldığı, kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari karardır.³⁴ Mükellef veya ceza muhatabı komisyonun aldığı bu idari karara karşı süresi içinde idari dava açma hakkına sahiptir.

³³ Uzlaşma Yönetmeliği Madde 10

³⁴ Bknz; Turgut Candan, *age.*, s.333

2.5.3.2 Uzlaşma Talebinde Bulunanın Çağrıya Uyması ve Uzlaşma Görüşmeleri

Mükellefin, ceza muhatabının veya resmi vekâletine haiz vekilinin uzlaşma çağrısında belirtilen yer, tarih ve saatte uzlaşma görüşmelerinde hazır bulunması halinde muhatabın çağrıya icabet ettiği anlaşılır ve uzlaşma görüşmelerine başlanır.

Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 13.6.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre kurulan bulunduğu meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler, uzlaşma görüşmelerinde düşüncelerini açıklayabilirler ancak tutanaklara imza atamazlar. Uzlaşma komisyonunun muhatabı, mükellef veya resmi vekâletine haiz vekilidir. Tutanaklara imza atmaya yetkili kişiler de onlardır.

Uzlaşma görüşmeleri esnasında uzlaşma komisyonu, mükellefin, ceza muhatabının veya resmi vekâletine haiz vekilinin getirip ibraz ettiği defter, her türlü vesika ve delilleri inceler, mükellefin görüş ve düşüncelerini dinler ve Maliye Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu genel tebliğler, yargı kararları ve içtihatlar dikkate alınarak karara varmaya çalışır.³⁵ Uzlaşma komisyonu gerekli gördüğü hallerde uzlaşma konusuna giren hususlara ilişkin defter ve vesikaları inceleyebilir, inceleyebilir veya mükellefin yanında yer alan mali müşavir, muhasebeciden fikir alabilir. Uzlaşma görüşmeleri birden fazla gün de sürebilmektedir.³⁶ Görüşmenin başka bir gün devam edilmesine karar verilmesi haline o günkü görüşmelerde elde edilen sonuçlar ile bir sonraki toplantının yeri ve zamanı taraflarca kararlaştırılarak tutanağa geçirilir.

Uzlaşma görüşmelerinde vergi aslı ve cezasında ne oranda indirim yapılacağını belirleme yetkisi tamamen uzlaşma komisyonuna aittir.³⁷ Bu noktada teorik olarak uzlaşma komisyonlarının dikkate alması gereken hususları belirlemek

³⁵ Aliefendioğlu, **ae.** (1), s.57

³⁶ Aliefendioğlu, **ae.** (1), s.57

³⁷ Organ, **agm.**, s.171

mümkündür. Ancak takdir yetkisinin her bir uzlaşma komisyonunca farklı kullanılmasının mükellef açısından benzer durumlarda farklı sonuçlar doğuracağı unutulmamalıdır. İndirim oranını belirleme yetkisinin herhangi bir oran belirlenmeden veya sınırlamaya tabi tutulmadan tamamen idareye bırakılmış olması eşitlik ilkesine aykırı bir görüntü sergileyebilmektedir. Böyle bir düzenlemenin var olmaması ile birlikte uzlaşma kurumunun etkinliği, tamamen uzlaşma komisyonlarının bürokratik yeteneklerine ve dürüst yönetimlerine bırakılmıştır. Nitekim uygulamada, özellikle büyük tutarlar söz konusu olduğunda, yönetimin takdir yetkisini kötüye kullandığı kuşkuları da ortaya çıkabilmektedir.³⁸ Uzlaşma görüşmelerinde komisyonca dikkate alınması gereken hususlar,³⁹ vergi alacağının erken tahsilinin hazine açısından önemi, cezalarda yapılacak indirimin, VUK'nun 376. maddesinin sağladığı imkândan az olmaması, varsa tekerrür hali, vergi alacağının doğduğu yıldan uzlaşma talebine kadar geçen süre ve mükellefin ödeme gücüdür.

Uzlaşma görüşmeleri 3 farklı şekilde sonuçlanabilmektedir. Bunlar; uzlaşmanın temin edilememesi, uzlaşmaya varılamaması ve uzlaşmanın sağlanması halleridir. Her üç halde de, komisyonca tutanak tanzim edilerek uzlaşmanın sonucu tespit edilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinin ve tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin sonunda yapılan tutanak tanzimi, iki uzlaşma türünde de aynı nitelikler taşımakta olup çalışmamızın tarhiyat öncesi uzlaşma bölümünde incelenecektir.

2.6 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

2.6.1 Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşmanın temin edilememiş olması, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin 8. fıkrası parantez içi hükmünde 3 madde halinde sayılmıştır. Bunlar; mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi,

³⁸ Güneş, **age.**, s.182

³⁹ Aliefendioğlu, **agm. (2)**, s.11

komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi halleridir.

Bir başka deyişle, uzlaşma davetine icabet eden mükellefin uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi hallerinde de uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır.

Aynı maddenin aynı fıkrasında; “Uzlaşma temin edilemediği takdirde komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.” denmektedir.

Uzlaşmanın temin edilememesinin mükellef açısından ilk olumsuz sonucu, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağıdır. Ancak idarenin tek taraflı aldığı bu karar nitelikleri itibariyle bir idari işlem vasfı taşıdığı için mükellefin, süresi içinde idari dava hakkı açma hakkı saklıdır. Açılan dava sonunda, kararın unsurlarından biri ile hukuka aykırı bulunması haline idari yargı kararı iptal ederek, mükellefin tekrar uzlaşma görüşmelerine katılabilmesi yolunu açabilir.⁴⁰ Daha önce de açıkladığımız üzere, mükellefin elinde olmayan nedenlerle uzlaşma görüşmelerine katılamaması ve görüşme saatinden evvel bunu komisyona bildirmesi durumunda ise uzlaşma temin edilmemiş sayılmamakta, uzlaşma görüşmesi başka bir güne ertelenmektedir.

2.6.2 Uzlaşmaya Varılamaması

Mükellefin veya ceza muhatabını katıldığı uzlaşma görüşmelerinden çıkabilecek bir diğer sonuç ise uzlaşmaya varılamamasıdır. Yapılan görüşmeler sonucunda idare ile mükellefin bir anlaşmaya varamamaları olasıdır. Komisyonun teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi durumunda; komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Bu tutanağın tebliğinden itibaren mükellef idari süresi içinde dava açarak uyuşmazlığa konu olan vergi aslı ve/veya cezayı yargıya intikal ettirebileceği

⁴⁰ Candan, **age.**, s.348

gibi dava açma süresinin sonuna kadar bir dilekçe ile vergi idaresine başvurarak uzlaşma teklifini kabul edebilir. 4369 sayılı kanunla getirilen bu düzenleme ile mükellefe bir bakıma düşünmesi için ek süre tanınmıştır.

Dava açma süresi komisyonun tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bitmiş veya 15 günden az bir süre kalmışsa bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzamaktadır. Ancak komisyonun uzlaşmaya varılmadığına ilişkin düzenlediği bu tutanak, uzlaşmanın temin edilememesine ilişkin düzenlenen tutanaktan farklı olarak idari davaya konu edilemez. Bu tutanak iki tarafında iradesine dayanarak, görüşmeler sonucunda uzlaşmaya varılmamış olduğunu ifade eden bir belge niteliğindedir.

2.6.3 Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşma görüşmelerinden çıkması hedeflenen asıl sonuç, uzlaşmanın sağlanmasıdır. Uzlaşma komisyonuyla muhatabının uyuşmazlığa konu olan vergi aslı ve cezasının tahakkuk edecek miktarları konusunda anlaşmalarını ifade eder. Ancak bu sonuca ulaşılması için tarafların iradelerinin tam olarak uyuşması gerekmektedir.⁴¹ Aksi durumda, örneğin mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma tutanağını ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi halinde, uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır.⁴²

Uzlaşmanın sağlanması durumunda her iki tarafın da imzaladığı tutanak bir sözleşme niteliğinde olup iki tarafı da bağlayıcı niteliktedir. Mükellefin uzlaşılan vergi ve ceza için dava açma hakkı olmadığı gibi uzlaşma komisyonu da tek yanlı tasarrufu ile uzlaşmanın iptaline veya geri alınmasına karar veremez.⁴³

Uzlaşma görüşmelerinin olumlu sonuçlanarak uzlaşmanın sağlanması halinde komisyonca üç nüsha tutanak düzenlenir. Bu tutanağın üç nüshası da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası yükümlü veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak

⁴¹ Candan, **age.**, s.337

⁴² Uzlaşma Yönetmeliği Madde 10/8

⁴³ Candan, **age.**, s.337

üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da komisyonda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere (bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda .../.../... tarihinde aldım.) ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.⁴⁴

2.7 Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

2.7.1 Uzlaşmanın Sağlanmasının Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda komisyon ve mükellefin uzlaşma konusu edilen vergi ve cezaların tahakkuk edecek miktarları konusunda anlaşmaları ve usulüne uygun biçimde uzlaşma tutanağını imzalamaları uzlaşmanın sağlanmış olduğunu ifade etmektedir. Bu takdirde karşılaşılan en önemli sonuç uzlaşmanın kesinliğidir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16. maddesinin 2. fıkrasına göre, üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmamakta ve hiçbir merciye şikâyette bulunulamamaktadır. Bu hükmün hem mükellefi hem de vergi idaresini kapsadığı açıktır.

Bir diğer önemli husus ise; uzlaşma sağlandığı takdirde, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında VUK'nun 376. maddesinin hükümlerinin uygulanamayacağıdır. Söz konusu maddede yer alan cezalarda indirim hükümleri uzlaşma ile aynı amaca hizmet etmekte olup vergi uyuşmazlığının bir an önce çözümünü hedeflemektedir. Uyuşmazlığın biriyle çözümünden sonra diğerinden de faydalanılmak istenmesi bu amaca ters düşmektedir. Buna göre 376. madde hükümlerinin uygulandığı bir vergi cezası uzlaşma konusu edilemeyeceği gibi, üzerinde uzlaşılan bir vergi cezası için de söz konusu hükümlerin uygulanması istenmemektedir.

⁴⁴ Uzlaşma Yönetmeliği 10/8-9

2.7.1.1 Uzlaşmanın Kesin Olması

Uzlaşma sağlandığı takdirde komisyonların düzenleyecekleri tutanaklar kesin olup, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir.⁴⁵ Uzlaşıldığına ilişkin tutanak, tahakkuk fişi yerine geçmekte ve mükellefin dava açma hakkını ortadan kaldırmaktadır.⁴⁶ Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye de şikâyette bulunulamaz.⁴⁷ Bu hükmün amacı mükellefin, uyuşmazlığı tekrar dava konusu yaparak uzlaşmayı bir zaman kazanma aracı olarak kullanmasını engellemektir.⁴⁸ Uzlaşmanın amacı, vergi uyuşmazlığının bir an önce çözümlenmesi suretiyle kamu alacağının hazineye intikalidir. Bu durumda idare üzerine düşeni yapmakta ve bir kısım vergi alacağından vazgeçmektedir. Uzlaşma sağlandığı takdirde, mükellef tarafından herhangi bir sebeple tekrar uyuşmazlığa konu edilmesi uzlaşmanın amacına hizmet etmeyecek ve uzlaşma kurumunun etkinliğini ve güvenilirliğini azaltacaktır.

Uzlaşma tutanakları, iki tarafın karşılıklı rıza beyanlarına dayalı birer sözleşme niteliğinde olup; uzlaşma hükümleri her iki tarafı da bağlayıcı nitelik taşımaktadır. Bir başka deyişle, uzlaşılan hükümlere karşı vergi idaresi de dava açma hakkına sahip değildir. Vergi idaresi, uzlaşma sonucu tespit olunan esasları uygulamak ve yerine getirmekle yükümlüdür. Bu yükümlülüğünden vazgeçerek itiraz ve yargı mercilerinde uyuşmazlık yaratması kanunun ruh ve amacına aykırı düşmektedir.⁴⁹

Uzlaşmanın sağlanması durumunda bir diğer husus ise uzlaşılan dönem hakkında yeniden inceleme yapılamamasıdır. Uzlaşma sonunda vergi idaresi uzlaşma hükümlerini derhal yerine getirmekle yükümlüdür ve hiçbir sebeple uzlaşmayı

⁴⁵ VUK Ek Madde 6

⁴⁶ Ercan Durgun, "Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Dava Açma Süresi", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Mayıs 2001, s.54

⁴⁷ VUK Ek Madde 6/2

⁴⁸ Lütfi Tanrikulu, "Uzlaşma Kamu Davası Açılmasını Gerektiren Kaçakçılık Suçlarını Ortadan Kaldırır mı?" **Vergi Dünyası**, Aralık 1993, Sayı: 148, s.50

⁴⁹ Kemal Bölükbaşı, Ömer Bölükbaşı, **Vergiler ve Cezalarında İtiraz ve Savunma Yolları**, Ankara: Yıldız Matbaası, 1972, s.258

geçersiz kılarak yeniden tarhiyat yapamaz.⁵⁰ Bu şekilde uzlaşma hükümleri vergi idaresi açısından da bağlayıcı hale getirilerek mükellefin hakları korunmuş ve iki tarafın iradesine bağlı bu anlaşmada eşitlik sağlanmaya çalışılmıştır.

2.7.1.2 Uzlaşma ve Ödeme Zamanı

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

- Uzlaşma sağlandığı takdirde buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse, ödeme zamanları geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde;

- Uzlaşma sağlanamadığı takdirde, VUK'nun 112. ve 368. maddeleri ile 2577 sayılı İYUK'nun 27. maddesinin 3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde ödenmektedir.⁵¹ VUK'nun 112. maddesi özel ödeme zamanlarını düzenlemektedir. Söz konusu maddeye göre uzlaşmanın sağlanması ve buna ilişkin düzenlenen tutanağın vergi ve cezaların ödeme zamanından önce mükellefe tebliğ edilmesi durumunda, uzlaşılan vergi ve ceza taksit süreleri içerisinde; aksi durumda geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir.

2.7.1.3 Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı

Uzlaşılan vergi ve cezalarda bir diğer önemli husus, uzlaşma görüşmeleri sonucunda tahakkuk etmesi kararlaştırılan vergi ve ceza miktarına daha sonra eklenen gecikme faizidir. Uzlaşılan vergilerde, verginin kendi kanununda belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, uzlaşmanın sağlandığı tarihe kadar geçen süre için, 6183 sayılı AATUHK'un 51. maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır. Gecikme faizi uygulanırken ay kesirleri dikkate alınmaz. Uzlaşma

⁵⁰ Ünal Demirci, "Vergi Hukukunda Uzlaşma 2", **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, 1 Nisan 2005, Sayı 437, s.216

⁵¹ VUK Ek Madde 8; Uzlaşma Yönetmeliği Madde 15

üzerine yeniden tebliğ yapılmaz ve gecikme faizinin de uzlaşılabilir vergi ve ceza miktarıyla birlikte 30 günlük yasal süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Uzlaşma tutanağının imzalanmasından bir aylık ödeme süresinin doluşuna kadar geçen süre için ise gecikme faizi hesaplanmaz.⁵² Özellikle, uzlaşma konusu yapılacak tarhiyatın geçmiş dönemlere ait olması durumunda gecikme faizi artmakta ve uzlaşma talep etmek isteyen mükellefi düşündürücü boyutlar kazanabilmektedir. Üzerinde uzlaşılabilir vergi ve ceza, gecikme faiziyle birleşince bazı durumlarda mükellef için bir ay içinde ödenmesi imkânsız hale gelebilmektedir.⁵³ Uygulamada, mükellef açısından caydırıcı bir unsur olarak görünen gecikme faizleri ile ilgili bizim önerimiz uzlaşma kapsamına alınması yolu ile uzlaşmanın mükellef için daha cazip hale getirilmesidir,

Uzlaşılabilir vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamakta ancak vadesinde ödenmeyen vergi ve ceza için 6183 sayılı AATUHK'un 51. maddesi hükümleri uygulanmaktadır. Uygulanacak gecikme zammı oranı, 2006/10302 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla 21.4.2006'dan itibaren olmak üzere her ay için %2,5 olarak belirlenmiştir. Ceza niteliğinde gecikme zammı uygulanarak kamu alacağının değer kaybetmesi engellenmeye çalışılsa da bizce, üzerinde uzlaşılabilir vergi ve cezanın vadesinde ödenmediği halde geçerli sayılması uzlaşmanın amacına hizmet etmemekte ve etkinliğini azaltmaktadır. Şöyle ki; uzlaşmanın sağlanması ile mükellef veya ceza muhatabı beklenen faydayı tam olarak sağlayarak uyumsuzluğu bir miktar vergi borcu ve cezasından kurtulmakta ancak vergi idaresi kendi açısından beklenen faydayı kısmi olarak elde edebilmekte ve kamu alacağının tahsili yine gecikmektedir.⁵⁴

2.7.1.4 Uzlaşma ve Cezalarda İndirim

VUK'nun 376. maddesi vergi uyumsuzluklarının çözümünde bir diğer idari çözüm yolu olan cezalarda indirim müessesesine ilişkin esasları düzenlemektedir.

⁵² Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001, s.80

⁵³ Tugay Yücel, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Nisan 1988, Sayı: 80, s.28

⁵⁴ Ali Demir, "Uzlaşma Müessesesinden Beklenen Faydanın Sağlanabilmesi İçin İki Öneri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 88, Aralık 1988, s.43

Söz konusu madde hükümlerine göre; cezalarda indirim hükümleri ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farklarını ve hükmün uygulanması sonucu yapılacak indirimlerden arta kalan vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildiren mükellef ve vergi sorumluları için uygulanabilmektedir.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, cezalarda indirim hükümleri vergi aslında indirim sağlamamakta; aslı ödenmek kaydıyla vergiye ilişkin cezalarda indirim sağlamaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada da verginin aslı ve cezası uzlaşmaya konu edilmekte ve ikisi üzerinde de indirim yapılarak bir anlaşmaya varılmaya çalışılmaktadır. Uzlaşmanın sağlanması durumunda tarh edilmiş vergi ve buna ilişkin kesilmiş ceza mükellefin veya vergi sorumlusunun da kabul ettiği bir indirime tabi tutulmuş olmaktadır. Bu durumda mükellefin bir de cezalarda indirim hükümlerinden faydalanmak istemesi uzlaşmanın mantığına ve gerekçelerine aykırı bir görüntü sergileyecektir. Nitekim VUK Ek madde 9'da da üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376. madde hükümlerinin uygulanmasının istenemeyeceği, daha önce 376. madde hükümlerinin uygulanmış olması durumunda ise uzlaşma hükümlerinin uygulanamayacağı hükme bağlanmıştır. Ceza muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek 376. madde hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkına sahiptir.

Uzlaşmanın temin edilemediği veya uzlaşmaya varılamadığı durumlarda ise mükellefin indirim hakkını kullanıp kullanamayacağına dair, kanunda bir hüküm yoktur. Bu durumda kanuni süreler önem kazanmakta; uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın indirim talep etme hakkının kullanılabilmesi için tanınan ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren işleyen 30 günlük süre içerisinde tebliğ edilmesi halinde, mükellef veya ceza muhatabına, indirim hakkının istenmesi için yeterli süre kalmaktadır.

VUK'nun Ek 7. maddesinin 4. fıkrası, uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, mükellefin bu duruma ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden itibaren

yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceğini, eğer tebliğ tarihinde dava açma süresi dolmuş veya 15 günden az kalmış ise bu sürenin tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzayacağını hükme bağlamıştır. Bu şekilde uzlaşma talep eden mükellefin uzlaşmanın sağlanamaması durumunda dava açma hakkının korunması amaçlanmıştır. Cezalarda indirim haklarının kullanılmasına ilişkin böyle bir hüküm olmamasına rağmen Danıştay'ın bu husustaki içtihadı⁵⁵ indirim hakkının Ek 7. maddede tanınan 15 günlük ek dava açma süresi içerisinde uzlaşmaya konu tarhiyata karşı dava açma yerine kullanılabilmesi yolundadır. Uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda mükellefin dava açma hakkının alternatifi olarak cezalarda indirim hükümlerinin tatbikini isteyebilmeleri bizce hem idare, hem mükellef, hem de yargı organları bakımından olumlu nitelikler taşımaktadır. Bu durumda uzlaşmadan beklenen fayda cezalarda indirim kurumundan sağlanarak yine uzlaşmanın amacına ulaşılabilir.

2.7.2 Uzlaşmanın Temin Edilememesi Veya Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları

Uzlaşmanın temin edilememesi (mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazı kayıtla imzalamak istemesi) ve uzlaşmaya varılamaması (uzlaşma görüşmeleri sonucunda mükellef ve komisyonun ortak bir karar alamamaları) uygulamada aynı sonuçları doğurmaktadır. Uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması durumunda mükellef veya ceza muhatabı için olumsuz sayılabilecek tek sonucu aynı vergi ve ceza için tekrar uzlaşma istenemeyeceğidir.⁵⁶ Ancak burada söz konusu edilen yasaklama, uzlaşma konusu edilen vergi ve ceza içindir. Uzlaşma konusu edilen vergi ve cezayla aynı kaynaktan doğan bir başka vergi ve ceza tekrar uzlaşma konusu edilebilmektedir.⁵⁷

Bir diğer önemli husus, uzlaşmanın sağlanamaması durumunun mükellef veya ceza muhatabının dava açma hakkını nasıl etkileyeceğidir. Tarhiyat sonrası

⁵⁵ Dan. 4. D., 13.3.1989, E:1998/1409, K: 1989/1264

⁵⁶ VUK Ek Madde 5

⁵⁷ Turgut Candan, "Uzlaşma XVII", **Maliye Postası**, Yıl:13, Sayı:287, 15 Ağustos 1992, s.39

uzlaşma yönetmeliğinin 13. maddesine⁵⁸ göre; süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşmaya varılamadığı veya uzlaşma temin edilemediği takdirde kalan kanuni süre içinde dava açma yoluna gidebilir. Uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanağın mükellefe veya ceza muhatabına, dava açma süresi bittikten veya bitimine 15 günden az bir süre kalmışken tebliği halinde ise dava açma süresi tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzamaktadır.⁵⁹

Uzlaşma kapsamına girmeyen kaçakçılık cezalı vergi için uzlaşma günü verilmesinden sonra, durumun fark edilmesi durumunda da uzlaşma temin edilememiş sayılmakta ve buna ilişkin tutanak düzenlenmektedir.⁶⁰ Bu takdirde de dava açma süresinin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren başladığının kabul edilmemesi ve mükellefe dava açmak için VUK'nun Ek 7. maddesinde öngörülen 15 günlük ek sürenin tanınması gerekmektedir.⁶¹

Mükellefin uzlaşma talebinde bulunmadan önce uzlaşma konusu edilen vergi ve ceza üzerine yetkili vergi mahkemesi nezdinde açtığı dava uzlaşma talebinin gerçekleşmesiyle birlikte durdurulmaktadır.⁶² Uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin durumun vergi idaresince bildirilmesiyle ise vergi mahkemesince söz konusu davaya devam olunur.⁶³ Uzlaşma görüşmeleri sona ermeden evvel vergi mahkemesince inceleme yapılmamakta; herhangi bir sebeple inceleme yapılması ve uzlaşma süreci tamamlanmamış vergi ve ceza hakkında mahkemece bir karara varılması durumunda da bu karar hükümsüz sayılmaktadır.

⁵⁸ 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmeliğin 8. maddesiyle değiştirilen 1., 2. ve 3. fıkralar

⁵⁹ UY Madde 13/4

⁶⁰ Demirci, **agm.**, s.197

⁶¹ Danıştay 4. Dairesi, T:9.2.1998, E: 1997/3104, K: 1998/409

⁶² UY Madde 13/2

⁶³ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, GÜ Yayını No:131, 2. Baskı, Ankara 1988, s.180

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

3.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek, VUK kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Daireleri'nin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi zıyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Ancak VUK'nun 359. maddelerinde yazılı (kaçakçılık suçları) fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde, vergi zıyaı cezasının üç katı olarak kesilecek olan ceza ile buna ilişkin tarhiyata konu vergi için uzlaşma mümkün değildir.¹

VUK Ek madde 11'de tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna getirilen sınırlar açıkça ifade edilmektedir. Bir vergi veya cezanın uzlaşma konusu yapılabilmesi için öncelikle vergi incelemesine dayanılarak tarh edilmiş olması gerekmektedir. Bu husus uzlaşmanın konusunu tarhiyatın türü bakımından daraltmakta ve incelemeye dayanılarak yapılan ikmalen vergi tarhı ile re'sen vergi tarhiyla sınırlamaktadır.² Matrah tespitinin inceleme elemanı yerine takdir komisyonuna bırakıldığı durumlarda ise olay vergi incelemesine dayandığı halde tarhiyat öncesi uzlaşmanın değil tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına girmektedir.³ VUK'nun 135. maddesinin birinci fıkrasında; "Vergi incelemesi; Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük mal müdürü, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır." denmektedir. Anılan maddenin ikinci fıkrası ise; maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahip oldukları hükme bağlanmıştır. Söz konusu fıkralara göre, takdir komisyonlarının vergi incelemesi yapma yetkileri yoktur. Bu sebeple matrah tespitinin takdir

¹ VUK Ek Madde 11/1; TÖ Uzlaşma Yönetmeliği Madde 2

² Dan. 7. D., 4.6.1990, E:1990/1246, K:1990/1543: Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunun, re'sen ve ikmalen tarh edilecek vergiler olduğu hakkında karar.

³ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.118

komisyonuna bırakıldığı durumlar, vergi incelemesine dayandıkları halde tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak mükellef verginin tarh edilmesi ve/veya cezasının kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir.

VUK'nun kapsamına girmekle birlikte vergi, resim ve harç niteliğinde olmayan kamu alacakları, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemeyeceği gibi VUK'nun kapsamına giren her vergi, resim ve harçta tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilememektedir.⁴ Söz konusu vergi, resim ve harcın aynı zamanda Maliye Vergi Daireleri'nin tarh yetkisine giriyor olması gerekmektedir. Örneğin il özel idareleri ile belediyeler tarafından alınan vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

Kanun koyucu, tarhiyat öncesi uzlaşma yapma yetkisini ise VUK Ek madde 11 ile tarhiyat sonrası uzlaşmaya paralel bir biçimde Maliye Bakanlığı'na vermiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilecek vergi, resim ve harçlar da Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi zıyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

Ceza türü açısından baktığımızda ise tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunun 4008 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmadığını görmekteyiz. İlk olarak 4008 sayılı kanunun 22. maddesi uyarınca, 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin kaçakçılık tarhiyatlı cezalar, salınan vergi ve cezaları uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Madde hem tarhiyat sonrası hem de tarhiyat öncesi uzlaşmayı kapsamaktaydı. Bu tarihten önceki (1.1.1995) dönemlere ilişkin kesilecek kaçakçılık cezası ise uzlaşma konusu yapılabilecekti. 22.7.1998'de 4369 sayılı kanunla ise bütün vergi cezaları hem tarhiyat öncesi hem tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamından çıkarılmıştır. Vergi cezalarının caydırıcılığını arttırmayı amaçlayan bu hüküm ise çok kısa bir süre uygulanmış ve 14.8.1999 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4444 sayılı kanunla

⁴ Candan, *age.*, s.384

vergi cezaları tekrar uzlaşma kapsamına alınmıştır. Ancak vergi cezalarından VUK'nun 344. maddesinin 3. fıkrasına göre kesilecek vergi zıyayı cezası hariç tutulmuştur. Söz konusu fıkra, vergi zıyayına 359'ncü maddede belirtilen fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi zıyayı cezasının üç kat olarak kesileceğini hükme bağlayan fıkradır.

3.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları

Uzlaşmanın konusu ve kapsamına ilişkin VUK Ek madde 1'de yer alan genel hükmün tarhiyat öncesi uzlaşmayı da kapsadığı⁵ öne sürülmekle birlikte uygulamada tarhiyat sonrası uzlaşmanın aksine tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek için mükellef veya ceza muhatabının herhangi bir gerekçe öne sürmesi gerekmemektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin esasları düzenleyen VUK Ek madde 1'de mükellefin hangi durumlarda uzlaşmaya başvurabileceği belirtilmiştir. Bu hususlar kasit unsuru bulunmayan hallerdir. Ancak uygulamada vergi idaresinin söz konusu gerekçeleri irdelemediği ve kasit unsuru bulunan hallerde de kanun hükümlerini geniş yorumlayarak tarhiyat sonrası uzlaşmaya gittiği görülmektedir.⁶ Uzlaşmanın idare açısından esas amacının uyuşmazlığın çözümüyle kamu alacağının bir an önce hazineye intikali olduğu düşünülürse, idarenin bu tutumu haklı gerekçelere dayanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise bu gerekçelere de yer verilmeyerek bir adım daha ileri gidilmiş ve tarhiyat öncesi uzlaşma, isteyen her mükellefin başvurabileceği bir kurum haline getirilmiştir.

Uzlaşma, mükellef açısından bir ödev değil haktır. Bu hakkın sınırlamaya tabi tutulmadan her mükellefe sunulması bizce, uzlaşmanın eşitlik ilkesini ihlalini arttırıcı değil azaltıcı etkide bulunmaktadır.

⁵ Fehmi Günay, "01.01.2006 Tarihinden Önceki Dönemlere İlişkin Olup Bu Tarihten Sonra Ortaya Çıkan ve Vergi Kaçakçılığı Fiiline Bağlı Olarak Üç Kat Vergi Zıyayı Cezası Kesilmesi Gereken Tarhiyata İlişkin Vergi ve Cezaların Uzlaşma Karşısındaki Durumu", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 239, Mart 2008, s.48

⁶ Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s.25

3.3 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

VUK'nun Ek 11. maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlar aracılığıyla yapılacağına dair herhangi bir hüküm yoktur. Bu konudaki düzenlemeler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin⁷ 5, 6 ve 7. maddelerinde yer almaktadır. Söz konusu yönetmelikte uzlaşma komisyonları üç farklı oluşum sergilemektedir. Komisyonların teşkili yönetmeliğin 5. ve 6. maddelerinde inceleme elemanının merkezi inceleme elemanı veya mahalli inceleme elemanı olmasına, madde 7'de ise uzlaşmanın bölgesel düzeyde olmasına göre gerçekleştirilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi yapıldıktan sonra inceleme elemanının bağlı olduğu denetim kurulunca oluşturulacak uzlaşma komisyonlarınca yapılmaktadır. İncelemeyi yapan denetim elemanı uzlaşma komisyonunda yer almaz. Ancak yapmış olduğu vergi incelemesine dair açıklamalar yapmak ve bilgi vermek üzere toplantıya katılabilir. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.⁸ Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları da tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları gibi biri başkan olmak üzere üç üyeden oluşur ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14. maddesine göre, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve oy çokluğuyla karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyenin yerine ilgili mercii tarafından yenisi seçilir.⁹

Tarhiyat öncesi uzlaşmada gerek uzlaşma konusu tutar, gerekse yapılacak indirim bakımından, uzlaşma komisyonları herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamış; serbest bırakılmıştır.¹⁰ Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının ise miktar itibarı ile yetki sınırları gerektiğinde güncellenen genel tebliğlerle belirlenmekte ve her

⁷ 03.02.1999 tarihli, 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ TÖUY Madde 6 c Fıkrası

⁹ TÖUY Madde 14/2

¹⁰ Yücel, **agm.**, s.27

uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği en çok vergi ve ceza miktarı tayin edilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada da tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi uzlaşma komisyonu vergi idaresini temsil etmekte onun adına irade beyanında bulunmaktadır.¹¹ Uzlaşma komisyonları yargı organları değildirler. Bu sebeple tespit edilen matrah farkıyla ilgili olarak mükellefle hukuki tartışmalara girmeyerek sadece mükellefin iddia ve savunmalarını dinler ve bunları da dikkate alarak indirim miktarını tespit ederler.¹² Usulüne uygun olarak alınmış bulunan uzlaşma komisyonu kararı, mükellefi ve vergi idaresini bağlayıcı nitelik taşır.¹³

3.3.1 Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Merkez inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyonların teşkili TÖUY'nin 5. maddesinde düzenlenmiştir. Merkez inceleme elemanları yönetmeliğin 4. maddesinin k fıkrasına göre Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve bunların muavinleri ile Gelirler Kontrolörleridir.

Merkez inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerde komisyonların teşkili, öncelikle incelemenin yapıldığı yerin merkezi inceleme elemanının devamlı çalışma yeri olup olamamasına göre farklılık göstermektedir.

3.3.1.1 Merkez İnceleme Elemanlarının Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Merkezi inceleme elemanlarının devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu da incelemeyi yapanların kurul

¹¹ Karakoç, **age.**, s.42

¹² Yücel, **agm.**, s.27

¹³ Candan, **age.**, s.396

mensubu olup olmamasına göre iki farklı biçimde oluşmaktadır.¹⁴ Yönetmeliğin 4. maddesinin b fıkrasına göre “kurul”, Bakanlık Teftiş Kurulu veya Hesap Uzmanları Kurulu’dur.

İncelemeyi yapan merkez inceleme elemanının kurul mensubu olması durumunda, uzlaşma komisyonu, ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından oluşmaktadır. İncelemeyi yapan merkezi inceleme elemanlarının Gelirler Genel Müdürlüğü merkez inceleme elemanı olması durumunda ise komisyon üyeleri ilgili genel müdürlükçe tespit edilmekte ve yine biri başkan olmak üzere üç üyeden oluşmaktadır.

Kurul veya Genel Müdürlük merkez inceleme elemanlarının devamlı inceleme yerlerinde Grup Başkanlıklarının bulunması halinde, uzlaşma komisyonlarında görev alacak merkezi inceleme elemanlarının belirlenmesi yetkisi bu grup başkanlıklarına devredilebilmektedir.¹⁵

Ayrıca, merkezi inceleme elemanlarının daimi çalışma yerlerinde yaptıkları vergi incelemeleri dolayısıyla mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri artarsa o zaman birden fazla uzlaşma komisyonu da kurulabilmektedir.¹⁶

3.3.1.2 Merkez İnceleme Elemanlarının Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

TÖUY’ne göre; merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise uzlaşma komisyonu, ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dâhil üç üyeden oluşur. Ancak görev yerinde mevcut inceleme elemanının sayısının yetersiz olması nedeniyle komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde, komisyon üyeleri iki

¹⁴ TÖUY Madde 5

¹⁵ TÖUY Madde 5/2

¹⁶ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s. 120

inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü veya mal müdürü veya vergi müdürünün katılımı ile kurulabilir.

İnceleme yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona başka bir merkezi inceleme elemanı seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli inceleme elemanı, komisyon başkanı olur.

Gerektiğinde ekip başkanı Bakanlıktan (inceleme elemanının mensup olduğu kurul veya Genel Müdürlükten) komisyona katılmak üzere merkezi inceleme elemanı talep edebilir. Ayrıca incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar.¹⁷

TÖUY'nin hükümlerine göre; vergi incelemesini bizzat gerçekleştiren merkezi inceleme elemanları tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının oluşumunun dışında bırakılmıştır. Vergi incelemesini yapan inceleme elemanı ya da inceleme ekip halinde yapılmışsa ekibe mensup inceleme elemanları tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında üye olarak görev alamazlar.¹⁸ Söz konusu yönetmelikte, uzlaşma komisyonunun oluşumunda farklı olasılıklar üzerinde durularak, vergi incelemesini bizzat yapan merkezi inceleme elemanı veya elemanlarının uzlaşma komisyonu dışında bırakılması için çeşitli düzenlemeler getirilmiştir. Uzlaşma konusu vergi incelemesini yapan merkezi inceleme elemanlarının komisyon üyesi olarak karar mekanizmasına dâhil edilmemesinde amaç komisyonun tarafsızlığının sağlanarak mükellefin haklarının korunmak istenmesidir.

3.3.2 Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Mahalli inceleme elemanı; vergi dairesi başkanını (vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde defterdarı), vergi dairesi başkanlığı müdür kadrosunda görev yapanları (grup müdürünü, müdürü, vergi dairesi müdürünü), gelir müdürünü, vergi denetmenini, vergi denetmen yardımcısını ve vergi dairesi müdürünü ifade

¹⁷ TÖUY Madde 5/7-8

¹⁸ Ali Büyükkayalar, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1987/2, s.40

etmektedir.¹⁹ TÖUY'nin değişik²⁰ 6. maddesine göre; söz konusu komisyonların teşkili vergi dairesi başkanlığı kurulan ve vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde olmak üzere iki farklı oluşum göstermektedir.

3.3.2.1 Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde, vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya vergi denetmenlerinden oluşur.²¹

Diğer mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi idaresi müdürü olması halinde, vergi dairesi başkanı, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya müdürü komisyon üyesi olarak belirler.²²

Vergi incelemesini yapan mahalli inceleme elemanı uzlaşma komisyonunda görev alamamakta ancak; vergi incelemesi hakkında bilgi vermek üzere toplantıya katılabilmektedir.

3.3.2.2 Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur. Herhangi bir nedenle toplantıya

¹⁹ TÖUY Madde 4 Değişik 1 Fıkrası: Resmi Gazete:22.10.2005-25974.: Y.T: 16.9.2005'den Geçerli Olmak Üzere Yayım Tarihinde.

²⁰ Resmi Gazete:22.10.2005-25974.: Y.T: 16.9.2005'den Geçerli Olmak Üzere Yayım Tarihinde.

²¹ TÖUY Madde 6/1 a Fıkrası

²² TÖUY Madde 6/2 a Fıkrası

katılamayacak olan üyenin yerine, defterdarın belirleyeceği gelir müdürü veya vergi dairesi müdürü veyahut bir vergi denetmeni iştirak eder.²³

Diğer mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine, bir başka vergi dairesi müdürünü veya vergi denetmenini komisyon üyesi olarak belirler.²⁴

3.3.2.3 Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

TÖUY'nin 7. maddesi bazı özel durumlarda bölgesel uzlaşma komisyonlarının oluşumuna izin vermektedir. Söz konusu hükme göre; incelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu Kurul veya Genel Müdürlük, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili Kurul veya Genel Müdürlükçe belirlenir.

Bölgesel düzeyde uzlaşma talep etme yetkisi incelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya kurul başkanına aittir. Mahalli inceleme elemanlarının böyle bir yetkisi yoktur.

3.4 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Süresi

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili kişiler, TÖUY madde 7'de; nezdinde inceleme yapılan kimse veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili olarak gösterilmiştir. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise yetkili, bunların kanuni temsilcileridir. Uzlaşma talebinin incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı olarak yapılması gerekmektedir.²⁵ Uzlaşma

²³ TÖUY Madde 6 b Fıkrası

²⁴ TÖUY Madde 6 b Fıkrası

²⁵ TÖUY Madde 7

talebinin mükellefin beyanı üzerine inceleme elemanı tarafından tutanağa geçirilmesi durumunda da ilgili merciye yazılı başvuru da bulunulmuş kabul edilir.²⁶ Sözlü yapılan başvurular üzerine idare işlem yapmak zorunda değildir. Yetkili makam dışına yapılan başvurular ancak resmi süresi içerisinde yetkili makama ulaşırsa geçerli kabul edilmektedir. Posta ile gönderilen dilekçeler de aynı koşulla geçerli kabul edilir.²⁷

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma talebi mükelleften gelebileceği gibi inceleme elemanları da mükellefi uzlaşmaya davet edebilir. Uzlaşma talep süreleri de talebin kimden geldiğine bağlı olarak değişiklik arz etmektedir.

3.4.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinin Mükelleften Gelmesi Durumunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Mükellef, resmi vekâlete haiz vekili ya da kanuni temsilci incelemenin başladığı tarihten, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.²⁸ Bu hüküm, mükellefin bilgisi dâhilinde olan, bir karşıt incelemeye dayanmayan vergi incelemeleri için geçerli olmaktadır. Mükellef bilgisi dâhilinde olan vergi incelemelerinde, incelemenin süresi zarfında istediği zaman uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Son tutanağın düzenlenmesinden kasıt, inceleme tutanağının nezdinde inceleme yapılan veya remi vekâletine haiz vekili ve incelemeyi yapan inceleme elemanları tarafından imzalanmış olması veya imzalanmış sayılmasıdır.

3.4.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet Üzerine Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Bazı durumlarda vergi incelemeleri mükellefin bilgisi dışında, harici bilgilere dayanılarak yapılabilmektedir. Mükellefin, bilgisi dışında gerçekleşen bu vergi incelemesine dair kendiliğinden uzlaşma talep edebilmesi söz konusu değildir.

²⁶ Büyükkayalar, **agm.**, s.42

²⁷ Candan, **age.**, s. 400

²⁸ TÖUY Madde 9

TÖUY madde 11’de bu durum düzenlenerek, harici bilgilere dayanılarak, mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanının herhangi bir taahhüt altına girmeden mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebileceği hüküm altına alınmıştır.

İnceleme elemanlarınca yapılan bu davet üzerine mükellef veya ceza sorumlusunun davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptir.

Eğer incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sonuçlanmasına üç aydan az bir zaman kalmışsa, mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmayacağı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet edilmez.²⁹

3.5 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Gününün Tespiti

İnceleme elemanı, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.³⁰

Mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde ise, vergi incelemesini yürüten inceleme elemanının mükellefi uzlaşmaya davet etmesi durumunda ise uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce tebliğ olunur. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir.³¹

3.6 Uzlaşmaya Davet ve Davete Uyulmaması Halleri

Daha öncede belirttiğimiz gibi, uzlaşma mükellef açısından bir ödev değil haktır. Bu haktan isteyen her mükellefin eşit olarak faydalanabilmesi için, kanun

²⁹ TÖUY Madde 9/3

³⁰ TÖUY Madde 10

³¹ TÖUY Madde 11/2

koyucu, mükellefin bilgisi dışında, tamamen harici bilgilere dayanılarak yapılan vergi incelemelerinde, vergi incelemesini yürüten inceleme elemanına herhangi bir taahhüt altına girmeden mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşmaya davet etme hakkı tanımıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemi için başvurulacak merciin adı ve adresi, tarh edilecek olan vergi ve cezanın da yer aldığı³² uzlaşma daveti muhatabına uzlaşma gününden en az on beş gün önce tebliğ edilir.³³ Vergi incelemesi mükellefin bilgisi dışında yapıldığı için düzenlenmiş bulunan vergi inceleme raporunu bir örneği de davet yazısına eklenmektedir.

TÖUY, tebliğ işlemlerinde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulünü öngörmektedir. Ancak inceleme elemanının bizzat tebliğ yapması da mümkündür. Mükellefin veya ceza muhatabının bilinen son adresine posta veya memur aracılığı ile gönderilen davet yazısının tebliğ edilemeyerek geri dönmüş olması veya davet yazısı muhataba tebliğ edildiği halde, muhatabın yazıda bildirilen tarih ve saatte uzlaşma görüşmelerine gelmemesi durumunda uzlaşma temin edilememiş kabul edilir ve bu hususta artık başka bir işlem yapılmaz.³⁴

3.7 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinden Vazgeçme

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir.³⁵ Bir başka deyişle tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup da görüşmeye katılmayan mükelleften farklı olarak usulüne uygun biçimde uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildiren mükellefi bağlayıcı bir unsur yoktur.

³² 1987/3 Seri No.lu VUK İç Genelgesi

³³ TÖUY Madde 11/2

³⁴ Büyükkayalar, **agm.**, s.44

³⁵ TÖUY Madde 12/3

3.8 Tarh Edilecek Vergi ve Cezanın Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Yapılan inceleme sonunda inceleme elemanı bir rapor düzenleyerek tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza miktarını belirler. İnceleme elemanı uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve mükellef veya ceza muhatabına bildirmekle yükümlüdür. Uzlaşma gününün on beş günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir.³⁶ Burada amaç, mükellefe raporu inceleme, bilgi edinme ve görüşmelere hazırlama hususunda zaman tanımaktır. Mükellef raporu inceledikten sonra, uzlaşma gününden önce olmak kaydıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 12. maddesi uyarınca, inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekretarya hizmeti veren birime yazılı olarak bildirerek uzlaşma talebinden vazgeçme hakkına sahiptir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin işleme konabilmesi için, inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır.³⁷ Çünkü inceleme raporunun mükellefe veya komisyona ulaşmaması durumunda komisyon ve mükellefin söz konusu vergi incelemesi üzerinde tartışabilmesi ve bir değerlendirme yapabilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu takdirde uzlaşma görüşmelerinin başlaması ve uzlaşmanın yapılması da mümkün değildir. Ancak, rapor hazırlamanın inceleme elemanı açısından uzun zaman alacağı ve yeterli zamanın bulunmadığı durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu durum TÖUY'nin 13. maddesinde, gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir, ifadesiyle hükme bağlanmıştır.

3.9 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının

³⁶ TÖUY Madde 13/1

³⁷ TÖUY Madde 13/2

katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir.³⁸ 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 4. maddesiyle eklenen fıkra, mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerini de düzenlemiş ve söz konusu durumların varlığında uzlaşma görüşmesinin ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebileceğini hükme bağlamıştır. Bu hüküm öncesinde, mükellefin elinde olmayan, öngöremediği sebeplerle dahi olsa uzlaşma görüşmesine gelmemesi durumunda uzlaşma temin edilememiş sayılmakta ve daha sonraki bölümde inceleyeceğimiz üzere farklı sonuçları beraberinde getirmekteydi.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna ulaşması gereken bilgi ve evrakların tamamlanmasının ardından önceden belirlenen gün ve saatte uzlaşma komisyonu mükellef veya yetkili vekilinin katılımıyla uzlaşma görüşmelerine başlanır.³⁹ Vergi incelemesini gerçekleştiren inceleme elemanı da görüş bildirmek ve bilgi vermek üzere tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine katılabilmektedir.

İnceleme elemanının uzlaşmaya konu olan vergi incelemesine dayanan raporu ve mükellefin veya yetkili temsilcisinin verdiği bilgiler doğrultusunda uzlaşma görüşmelerine başlanır ve uzlaşmaya varılmaya çalışılır. İnceleme raporu, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinden evvel komisyona ve mükellefe gönderildiği için taraflar zaten uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza hakkında bilgi sahibidirler. Karşılıklı görüşler paylaşılarak uzlaşma temin edilmeye çalışılır. Daha önce de belirttiğimiz üzere tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaya yapılacak indirim konusunda herhangi bir sınırlandırmaya tabi tutulmamıştır. Tarhiyatın açık bir biçimde kanuna aykırı olması halinde vergi ve cezanın tamamını kaldırma yetkisine sahip oldukları gibi vergi ve cezada hiçbir indirim de yapmayabilirler.⁴⁰ Ancak gerek tarhiyat sonrası gerekse tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları yargı organları değildirler, konunun hukuki boyutlarını

³⁸ TÖUY Madde 14/1-2

³⁹ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.124

⁴⁰ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.124

tartışmadan mükellefin karşı iddialarını dinler ve indirim oranını belirlerken dikkate alırlar.⁴¹

Konunun tartışılıp değerlendirildiği tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri üç farklı şekilde sonuçlanabilmekte ve sonuç tutanakla tespit edilmektedir.

3.9.1 Uzlaşmanın Sağlanması Durumunda Tutanak Düzenlenmesi

TÖUY'nin 15. maddesine göre; uzlaşma görüşmelerinin olumlu sonuçlanması, yani uzlaşmaya varılması durumunda, uzlaşma komisyonu, durumu bir tutanakla tespit etmektedir. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bu durum tebliğ yerine geçer ve tutanağın ilgiliye ayrıca tebliği gerekli değildir.⁴² Bir nüshası ise üç gün içerisinde rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Uygulamada, uzlaşma tutanağı dört nüsha olarak düzenlenmektedir.⁴³

Uzlaşma tutanağında; mükellefin adı, soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, incelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları, üzerinde uzlaşılan vergi miktarı, uzlaşılan ceza miktarı, incelemeyi yapanın adı, soyadı ve unvanı gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer almaktadır.⁴⁴

3.9.2 Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Tutanak Düzenlenmesi

Uzlaşmanın sağlanamaması durumu TÖUY'nde iki farklı şekilde ifade edilmiştir. Uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmaya varılamaması olarak düzenlenen bu iki durum arasında sonuçları bakımından hiçbir fark yoktur. Her ikisi de aynı hukuki durumu ifade etmektedir.

⁴¹ Yücel, **agm.**, s.24-30

⁴² Candan, **ae.**, s.413

⁴³ Candan, **ae.**, s.413

⁴⁴ TÖUY Madde 15

3.9.2.1 Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumunda Tutanak Düzenlenmesi

Uzlaşmanın temin edilememesi durumu, TÖUY'nin 15. maddesinin 2. fıkrasında; mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi şeklinde gösterilmiştir.

Bu üç durumun varlığında da uzlaşma temin edilememiş kabul edilir ve bu gibi halleri tespit eden tutanak, komisyon üyeleri tarafından uzlaşma günü imzalanır.⁴⁵ Mükellefin uzlaşma görüşmesine katılmış olması durumunda tutanağın birer nüshası hazır olan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilir. Tutanağın bir nüshası da inceleme elemanına tevdi edilir.⁴⁶

3.9.2.2 Uzlaşmaya Varılamaması Durumunda Tutanak Düzenlenmesi

Daha evvel belirttiğimiz gibi uzlaşmaya varılamaması ile uzlaşmanın temin edilememesi arasında sonuçları itibariyle herhangi bir fark yoktur. Uzlaşma komisyonu uzlaşma görüşmeleri sonucunda oluşabilecek her durumu tutanakla tespit etmekle yükümlüdür. Uzlaşmaya varılamaması durumunda düzenlenen tutanağın uzlaşmanın temin edilememesi durumunda düzenlenen tutanaktan farkı ise mükellef veya ceza muhatabı tarafından da imzalanmasıdır. Bu tutanak, tarafların olumsuz iradelerini, uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza üzerinde anlaşamadıklarını tespit eden bir belge niteliğindedir.⁴⁷ Uzlaşmaya varılamaması durumunda da tutanağın birer örneği anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına tebliğ olunur. Mükellefin veya vekilinin tebellüğden kaçınması durumunda, tutanak

⁴⁵ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.124

⁴⁶ TÖUY Madde 15/2

⁴⁷ Candan, **age.**, s. 415

mükellefe veya ceza muhatabına posta ile gönderilmektedir. Tutanağın bir örneği de inceleme elemanına tevdi edilir.

Uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması durumunda, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir.⁴⁸ Uzlaşma görüşmelerinin sonucunda uzlaşmaya varılamamış olmakla birlikte, mükellefin dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun uzlaşma tutanağına geçirmiş olduğu son teklifini bir dilekçeyle vergi dairesine başvurarak kabul ettiğini bildirmesi durumunda uzlaşma sağlanmış kabul edilmekte ve buna göre hüküm doğurmaktadır.⁴⁹

3.9.3 Kısmi Uzlaşma Yapılması Durumunda Tutanak Düzenlenmesi

Kısmi uzlaşmanın talep edilmesi ve bu talep üzerine gerçekleştirilen uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılması halinde, düzenlenen tutanağın açıklama bölümünde, inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.⁵⁰

Uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için ise gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda da komisyonun uzlaşılamayan matrah farkları için mükellefe veya ceza muhatabına sunduğu son teklif tutanakta yer almakta ve ilgiliye, dava açma süresinin son gününün akşamına kadar yazılı olarak vergi dairesine başvurmak suretiyle uzlaşma imkânı tanınmaktadır.⁵¹

⁴⁸ TÖÜY Madde 15/3

⁴⁹ TÖUY Madde 15/9

⁵⁰ TÖUY Madde 15

⁵¹ TÖUY Madde 15

3.10 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

3.10.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstememenin Sonuçları

Ülkemizde, tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma gibi, mükellefin veya ceza muhatabının tercihine bırakılmış bir haktır. Kanun koyucu, tarhiyat öncesi uzlaşma ile bir adım daha atarak, mükellefe, herhangi bir gerekçe öne sürmeden bu müesseseden faydalanma hakkı tanımıştır. Ancak mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma veya tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmak zorunda olmadığı gibi tarhiyat öncesi uzlaşmada yer alan uzlaşmaya davet hallerinde de bu daveti kabul etmek zorunda değildir

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamanın veya vergi dairesinden gelen uzlaşma talebine daveti kabul etmemenin mükellef açısından çeşitli sebepleri olabilmektedir. Daha çok psikolojik etkenlerden kaynaklandığını düşündüğümüz bu hususun düzeltilmesi, bizce ancak mükellefin bilgilendirilmesi ve güveninin tesis edilmesiyle mümkün olacaktır. Nitekim birçok mükellef tatmin edici bir sonuç alamayacağı düşüncesiyle veya konu hakkında yeterli bilgi sahibi olmadığı için uzlaşma talep etmemekte veya uzlaşma davetini kabul etmemektedir. Özellikle, tarhiyat öncesi uzlaşmanın yaygınlaştırılmasının uzlaşmanın eşitlik ve kanunilik ilkelerini yıpratıcı görüntüsünü yumuşatacağını, vergi ve cezaların tahsilini artıracaklarını ve son olarak yargının yükünü büyük ölçüde azaltacak bir nevi denetim mekanizması oluşturacağını düşünmekteyiz.

Bununla birlikte, tarhiyat öncesi uzlaşma istemeyen mükellef veya ceza muhatabının başvurabileceği diğer yolları şöyle özetleyebiliriz;⁵²

-Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir. Mükellefin veya ceza muhatabının tarhiyat öncesi uzlaşma istemesi ancak uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi durumunda, tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkı yoktur. Bu durumda, uzlaşma isteyen mükellefin, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma arasında bir tercih yapması gerekmektedir

⁵² Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.123

-VUK'nun 376. maddesine göre, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanabilecek bir başka idari yol olan cezalarda indirimden faydalanabilir.

-Söz konusu vergi tarhiyatına ve/veya kesilen vergi cezasına istinaden vergi mahkemesine başvurarak dava açabilir.

-Tarh edilen vergi ve/veya cezayı ödeme yoluna gidebilir.

3.10.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanması Sonuçları

Uzlaşma tutanağında yer alan vergi ve ceza tutarları üzerinde mutabakata varılmış olması yani mükellef ve komisyonun belirli bir meblağda anlaşmış olmaları uzlaşmanın sağlanmış olduğu anlamına gelmektedir.⁵³ Uzlaşma sağlandıktan sonra, düzenlenen ve uzlaşmaya taraf olanlar tarafından imzalanan uzlaşma tutanakları kesin olup iki tarafı da bağlayıcı nitelik taşır. Bu husus VUK Ek madde 6'da; "Uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir." ifadesiyle hükme bağlanmıştır. Vergi idaresi, üzerinde uzlaşılan matrah veya matrah farkı için yeniden inceleme yapamaz ve tarh ve ceza kesme işlemleri tesisi yoluna gidemez.⁵⁴ Tutanakla tespit edilen hükümler, mükellef açısından da kesinlik ifade etmektedir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellef veya adına ceza kesilen de üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açma ve hiçbir merciye itiraz şikâyetinde bulunma hakkına sahip değildir.⁵⁵

Uzlaşmanın kesinliği hususu, kurumun keyfiyetten uzaklaştırılması ve vergi uyuşmazlığının bir an önce çözümlenmesi suretiyle kamu alacağının bir an önce hazineye intikali hedefine hizmet eder niteliktedir. Zira uyuşmazlığın uzlaşmayla çözümünün ardından tekrar bir uyuşmazlığa yol açılması uzlaşmanın ruhuna ve gerekçesine tamamen aykırı bir görüntü sergileyecektir. Ancak her konuda olduğu gibi, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalarda da hata yapılmış olma olasılığı

⁵³ Ercan Durgun, "Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Dava Açma Süresi", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Mayıs 2001, s.51

⁵⁴ Dan. 9. D., 26.4.1994, E:1993/2643, K:1994/2059: İnceleme raporuna dayanılarak hesaplanan vergi ve ceza, tarhiyat öncesi uzlaşma ile ödendiğinden; aynı dönem için yeniden inceleme yapılarak tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyeceği hk.

⁵⁵ VUK Ek Madde 6

mevcuttur. Vergi sistemimizde “hata üzerinden vergi alınmaması esası”nın benimsendiğini de düşürsek uzlaşmanın kesinliği hükmüyle çelişen bu istisnai durumda ne yapılmalıdır?

Bu husus teorik tartışmalara konu olmuş ancak tam olarak açıklığa kavuşturulmamıştır. Uzlaşma konusu tarhiyatta, VUK’nun 117 ve 118. maddelerinde belirtilen türde vergi hataları var ise bunların zamanaşımı süresi içinde düzeltilmesi gerektiğini savunan görüşler olduğu gibi⁵⁶, aksini savunan görüşler de vardır. Muharrem Özdemir’e göre;⁵⁷ “Uzlaşma müessesesi idare ile mükellef arasında olabilecek ihtilafları geniş kapsamlı düzenleyen ve kapsadığı konular itibariyle anlaşılabilir nokta bırakmayan barış odaklı bir müessesedir. Uzlaşmadan anlaşılması bu gerekirken kanunun lafzı ve ruhuna aykırı görüşler ve mükellefçe ileri sürülebilecek bu sarih olmayan sav ve iddialar uzlaşmada açık kapı aralayacaktır. Bu da uzlaşma müessesesini zedelemek ve etkinliğini azaltmaktan başka yarar sağlamayacaktır.”

Vergi mahkemeleri ve Danıştay’ın da “vergi hatası ihtiva eden uzlaşma tutanaklarının hiçbir şekilde şikâyet ve dava konusu edilemeyeceği” doğrultusunda verilmiş birçok kararı vardır.⁵⁸ Ancak Maliye Bakanlığı bu konuda verdiği bir muktezada; “Vergi sistemimizde hata üzerinden vergi alınmaması esası açık bir şekilde benimsenmiş olup 213 sayılı VUK’nun 116, 117 ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkân tanımıştır. Bu nedenle; vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılmış olan tarhiyatların, aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların, uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olmasa hallerinde söz konusu hataların 213 sayılı VUK’nun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması Bakanlığımızca benimsenmiş olup, uygulamaya bu şekilde yön verilmiş

⁵⁶ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s. 126

⁵⁷ Muharrem Özdemir, “Uzlaşma Hükümleri Kesin Değil Midir?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Aralık 2004, Sayı: 430, s.78

⁵⁸ Volkan Aksoyoğlu, “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi?” **Mali Pusula**, Yıl: 4, Sayı: 47, Kasım 2008, s.86

bulunmaktadır.” diyerek görüş bildirmiştir. Bu muktezayla vergi idaresi, uzlaşma sağlanan vergilerde ancak verginin konusunda hata, mükellefiyette hata, mükellefin şahsında hata ve verginin mükerrer alınması durumunda düzeltme yapılabileceğini bildirmiş bulunmaktadır. Ancak uzlaşma ortaya çıkabilecek hatalar bunlarla sınırlı değildir. Maliye Bakanlığı söz konusu özelgede uzlaşılan hatalı tarhiyatların daha çok vergilendirme hatası içerenleri üzerinde durmuştur. Bizce, mükellefin, inceleme elemanının ve komisyonun gözünden kaçabilen maddi hatalar ve matrah farkını azaltıcı mahiyette hataların uzlaşma tutanağının imzalanmasından sonra ortaya çıkması istisnai ve uygulamada çok az karşılaşılabilecek bir durumdur. Bu durumda uzlaşmanın kesinliği ilkesinin esnetilerek mükellefe düzeltme hakkı tanınması iki taraf açısından da uyuşmazlığın sürdürülmesine olanak tanıyacak ve uzlaşma kurumuna zarar verecektir. Oysa uzlaşmada amaç, uyuşmazlığın barışçıl yollarla bir an önce çözümlenmesidir.

Mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşılan vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talep etme hakkı yoktur. Aynı zamanda VUK'nun 376. maddesinde yer alan cezalarda indirim hükümlerinin uygulanmasını da talep edemez

3.10.2.1 Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmesi

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak aynı zamanda tahakkuk fişi yerine de geçmektedir. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme gününden önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süresi geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.⁵⁹

Mükellef veya muhatabının uzlaşılan vergi ve cezayı kanuni süresi içinde ödememesi uzlaşmayı geçersiz kılınmamakta ancak vadesinde ödenmeyen vergi ve ceza için 6183 sayılı kanun hükümleri uyarınca; gecikme faizi oranında gecikme zammı alınmaktadır.

⁵⁹ TÖUY Madde 18

Ayrıca VUK’nu Ek madde 11’in 2. fıkrasına göre uzlaşılan vergi miktarı üzerinden aynı kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanmaktadır.

3.10.2.2 Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizi

Vergi idaresi, 3239 sayılı kanunun 8. maddesi uyarınca, 1.1.1986 tarihinden itibaren uzlaşılan vergilerden gecikme faizi almaya başlamıştır. Ancak hükmün tarhiyat öncesi uzlaşmayı kapsayıp kapsamadığı açık olmadığından, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda uzlaşılan vergilerden gecikme faizi alınmasına, 10.12.1988 gün ve 20015 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve yayım tarihinde yürürlüğe giren 3505 sayılı kanunun 10. maddesi ile VUK’na 3239 sayılı kanunla eklenen Ek madde 11’in 2. fıkrasının sonuna; “Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.” hükmünün eklenmesiyle başlanmıştır. Söz konusu değişiklikten önce idarenin tarhiyat öncesi uzlaşma sonrasında gecikme faizi hesaplaması Danıştay tarafından kanuna aykırı bulunmakta ve ikmalen, re’sen veya idarece salınan bir vergi bulunmadığı gerekçesiyle, uzlaşılan vergilerde gecikme faizi uygulanamayacağı yolunda karar verilmekteydi.⁶⁰

Uygulanacak faiz oranları 6183 sayılı AATUHK’un 51. maddesinde belirtildiği üzere, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin geciktiği her ay için %2,5 olarak hesaplanmaktadır. Yıllar itibariyle Bakanlar Kurulu kararlarıyla değiştirilen bu oran son olarak 2006/10302 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla değiştirilmiş ve 21.4.2006’dan itibaren %2,5 olarak hesaplanılacağı bildirilmiştir.

Gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin kanuni vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır.⁶¹ Uzlaşma tutanağının imzalanması ile uzlaşılan vergi ve cezalar tahakkuk etmekte ve kesinleşmektedir. Mükellef bir ay içinde uzlaşılan vergi ve cezayla birlikte söz konusu gecikme faizini de ödemekle yükümlüdür.

⁶⁰ Yılmaz Özbalçı, **4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri de İçeren Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998, s.330-331

⁶¹ VUK Madde 112/b-2

Gecikme faizlerinin düşürülmesi uzlaşma açısından olumlu bir gelişmedir ancak bu hususta bizim fikrimiz gecikme faizinin de uzlaşma kapsamına alınarak, uzlaşmanın mükellef için daha cazip hale getirilmesidir.

3.10.2.3 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Cezalarda İndirim

Tarhiyat öncesi uzlaşmada da tarhiyat sonrası uzlaşmaya paralel bir biçimde, uzlaşılan vergi ve cezalarda, cezalarda indirim hükümlerinden faydalanılamamaktadır.⁶² Nitekim cezalarda indirim kurumu da uzlaşma gibi vergi uyumsuzluklarının çözümünde kullanılan idari çözüm yollarından biridir ve uzlaşmadan faydalanarak ödemesi gereken vergi ve ceza miktarında belli bir oranda indirim elde eden mükellefin bir de cezalarda indirim kurumundan yararlanabilmesi uzlaşmanın amacına aykırı bir görüntü sergileyecektir. Bu husus, çalışmamızın ikinci bölümünde “Uzlaşma ve Cezalarda İndirim” başlığı altında incelenmiş olup bu bölümde ayrıntıya inilmeyecektir.

3.10.3 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Temin Edilememesinin veya Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmaya varılamaması, daha evvel açıkladığımız üzere farklı niteliklerle ifade edilse de aynı sonucu, uzlaşmanın sağlanamamasını, doğurmaktadır. Nitekim VUK’nun Ek 11. maddesinin 3. fıkrasında; “Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellef veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler” denmektedir. Uzlaşmanın sağlanamamasının mükellef açısından olumsuz sayılabilecek tek getirisi budur. Mükellef veya ceza sorumluları tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmadan sadece birine başvurabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellef veya ceza sorumluları uzlaşma sağlansa da sağlanmasa da tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme haklarını kaybetmektedirler. Bunun istisnası tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunanın, tayin edilen uzlaşma gününden önce,

⁶² TÖUY Madde 16

inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekretarya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğinin yazılı olarak bildirmesidir. Bu takdirde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmamış gibi işlem tesis edilir ve verginin tarhi ve/veya cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma isteyememesi uzlaşmanın mantığına uygun ve makul bir hükümdür. Ancak uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamamış olması durumunda mükellefe ikinci bir hak tanınmayarak, farklı bir yapıya sahip olan tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilme yolunun kapatılması uzlaşmadan beklenen yararları azaltmakta ve uyuşmazlığın çözümünü yargı organlarına bırakmaktadır.⁶³ Bu hususta, bir diğer görüş ise; mükellefler veya adına ceza kesilenlerin iyi niyetle davranmadıkları ve idareyle uzlaşmak istemediklerinin tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamaması ile birlikte ortaya çıktığıdır.⁶⁴

Bunun dışında uzlaşmanın sağlanamamış olmasının mükellefin hakları üzerinde her hangi bir olumsuz etkisi yoktur. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellef vergi ve ceza ihbarnamelerinin kendisine tebliğinden sonra 30 gün içinde vergi mahkemesine başvurabilir veya vergi aslını ödemek kaydıyla VUK'nun 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim hükümlerinin tatbikini isteyebilir.

⁶³ Selahattin Tuncer, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:21, s.52-61

⁶⁴ Büyükkayalar, **agm.**, s.47

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMANIN ETKİNLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1 Uzlaşmanın Sağladığı Kolaylıklar

4.1.1 İdare Açısından Sağladığı Kolaylıklar

Günümüzde yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının ortalama %80'i mükellef lehine sonuçlanmaktadır.¹ Uyuşmazlığın uzlaşma ile çözümü halinde ise idare, mükellefin davayı kazanması durumunda belki de hiç ödemeyeceği vergi ve cezanın makul bir bölümünü tahsil edebilmektedir. Tahsilât kısmen de olsa kesinleşmekte ve hızlanmaktadır.

Ülkemizde yargı organları sürekli artan iş yükleri nedeniyle hızlı çalışma yetilerini önemli ölçüde kaybetmiştir. Öyle ki; basit bir vergi davasının çözümlenmesi bile uzun yıllar alabilmekte ve bu süre zarfında taraflara ciddi emek ve zaman kaybına yol açmaktadır.² Mükellef açısından takip edilecek ve giderleri karşılanacak dava sayısı bir ya da birkaç tane iken idare, uyuşmazlıkların çoğunun yargıya intikal etmesi durumunda aynı anda birçok davayı izleme ve o davalara ilişkin giderleri karşılama yükümlülüğü altına girer. Uyuşmazlığın idare nezdinde kısa sürede çözümü halinde ise idare, davaları takip etmek için ayırmak zorunda kalacağı giderlerden tasarruf etmekte; emek ve zamanını diğer işlerine ayırabilmektedir.³

Devlet, kamu harcamalarını karşılamak için kamu gelirlerine ihtiyaç duyar. Kamu gelirlerinin başında ise vergiler gelmektedir. İdare açısından önemli olan kamu alacağının bir an önce hazineye girmesidir. Çünkü devletin kamu harcamalarını erteleme imkânı yoktur, gerekli yerlere gerekli harcamaları vaktinde yapmak

¹ <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/86482.asp> (Çevrimiçi) 1.8.2009

² Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi, Doktora Tezi, Mayıs 1985 s.56

³ Mikat Keskin, “Uzlaşma Müessesesi ve Uzlaşmanın Uygulanması Üzerine Bazı Düşünceler”, **Maliye Yazıları**, Nisan-Mayıs, 1983, s.56

zorundadır. Bu da ancak kamu gelirlerinin de hazineye vaktinde intikali ile mümkün olacaktır. Bu açıdan baktığımızda uzlaşma, vergiden beklenen toplumsal faydanın zamanında sağlanmasına yardımcı bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uyuşmazlığın uzlaşmayla barışçıl bir biçimde sona erdirilmesi, mükellef ve idare arasında da bir köprü oluşturmakta, karşılıklı güven ve anlayış sağlayarak vergi sisteminin yerleşmesine katkı sağlamaktadır. Uzlaşma sağlanamaması durumunda da mükellefin idareyle karşı karşıya gelmiş ve bilgi alışverişinde bulunmuş olması ileride çıkabilecek uyuşmazlıkları da engelleyebilmektedir.

Ülkemizde vergi bilincinin henüz tam olarak yerleşmediğini de hesaba katarsak karşılıklı görüşme ve bilgi alışverişinin mükellefin idareye olan güveninin tesisindeki önemi açıkça görülmektedir.

Uzlaşmanın genel olarak idareye sağladığı faydalar yanında tarhiyat öncesi uzlaşmanın ek faydalarını da ayrıca ele almak mümkündür. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi bünyesinde çalışan inceleme elemanlarının görev ve sorumluluklarını arttırmasına karşın vergi dairelerinin yükünü büyük ölçüde azaltmış bulunmaktadır. İnceleme raporlarından doğan vergi ve ceza hesabı, inceleme elemanları tarafından yapılmakta ve uzlaşma sonucunda düzenlenen, uzlaşma tutanakları tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Bu durumda vergi idaresine kalan görev ise sadece vergi ve cezaların tahsili olmaktadır.

Bu ek görev ve sorumlulukların yanında, inceleme elemanları, bu uygulama ile inceleme raporlarının sonucunu kısa zamanda görme şansına sahip olmuş ve üye olarak ya da kendi incelemelerine dayanan uzlaşma görüşmelerinde, raporları hakkında açıklama yapmak üzere katıldıkları uzlaşma görüşmelerinde özeleştiri yapma ve meslektaşlarının benzer durumlardaki raporlarını inceleme şansına sahip olmuşlardır.⁴

⁴ Yücel, **agm.**, s.29

4.1.2 Mükellef Açısından Sağladığı Kolaylıklar

Mükellef uzlaşmaya varılması durumunda, olduğu vergi ve vergi cezalarının bir kısmından tasarruf etmekte ve daha az ceza ve vergi ödemektedir.

Uyuşmazlığın yargıya intikalinde dava süreci, her iki taraf için de belirsizlik taşımaktadır. Mükellef veya ceza muhatabı kendini ne kadar haklı görürse görsün dava sonucu her zaman öngörülebilir nitelikte değildir.⁵ Uzlaşmaya varıldığı takdirde ise bu belirsizlik ortamı kalkacak; borç yükünün azalması ile de mükellefin psikolojisi olumlu yönde etkilenecektir.

Yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda dava süreci bazı durumlarda uzun yıllar sürebilmektedir. Ancak uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellef davasına harcayacağı masraflardan tasarruf etmekte; zaman ve emek kaybına uğramamaktadır.

Aynı zamanda uzlaşma görüşmeleri esnasında mükellef veya ceza muhatabı bilgisi olmayan ya da yanlış bilgiye sahip olduğu konularda aydınlatılmakta; bu suretle ileride çıkabilecek uyuşmazlıklar önlenmektedir.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellef, uzlaşılan vergi ve cezayı tutanağın kendine tebliğ edilmesinden itibaren bir ay içinde ödemekle yükümlüdür. Bir başka deyişle ödeme süresi bir ay uzar. Mükellefin ödemeyi bu süre zarfında yapmaması durumunda da uzlaşma iptal olmaz ancak 6183 sayılı kanuna göre gecikme zammı uygulanır.

Uzlaşmanın sağlanmadığı durumlarda da VUK'nun 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim talep etme hakkı vardır. Aynı şekilde, yasal sürenin dışına çıkılmadığı takdirde mükellefin dava açma hakkı da saklı tutulmaktadır.

⁵ Keskin, **agm.**, s.56

4.1.3 Yargı Organları Açısından Sağladığı Kolaylıklar

Tarafların vergi uyuşmazlıklarını yargıya intikal ettirmeden, kendi aralarında çözüme oluşturmaları zaten günümüzde olan vergi uyuşmazlıklarıyla ağır bir yük altında olan vergi yargısının da yükünü hafifletmekte ve daha etkin çalışabilmesini sağlamaktadır.⁶

Yargı organları bu şekilde kendilerine intikal edecek uyuşmazlıklara daha fazla zaman ayırabilme ve daha etkili çalışma imkânı bulacaktır. Aksi halde yargı organlarına intikal eden dosya sayıları her geçen yıl daha fazla artmakta ve dava sonuçlarının belirlenmesi çok uzun zaman alabilmektedir.

4.2 Uzlaşma Kurumuna Yönelik Eleştiriler

Uzlaşma kurumu, yukarıda saydığımız faydalarının yanında teorik açıdan bazı tartışmalara da konu olmakta; kurumun, verginin temel prensipleriyle çeliştiği öne sürülmektedir.

4.2.1 Eşitlik İlkesine Aykırılık

Anayasanın 10. maddesinde “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” denmektedir. Vergi kanunları da bu kapsamda değerlendirilir. Ancak uzlaşma müessesesi, kanun karşısında eşit haklara sahip olan mükellefler arasında farklılıklar yaratmaktadır. Bu farklılıkları çok yönlü düşünmek mümkündür. Uzlaşma ile vergi yükümlülükleri açısından aynı durumda olan mükellefler arasında; uzlaşma müessesesi ile vergisini zamanında ödeyen, uzlaşma talebinde bulunup anlaşamayan mükellefler ile anlaşanlar arasından eşitsizlik yaratılmaktadır.⁷ Bu durumun, mükellefin vergiye olan inancını sarsabileceği gibi

⁶ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s. 109

⁷ Organ, **agm.**, s.172

vergiye ilişkin ödevlerini vaktinde yerine getiren mükellefin, yerine getirmeyerek uzlaşmaya giden mükellefe kıyasla zarar etmesine sebep olarak olumsuz etkiler yaratabileceği öne sürülmektedir. Bir diğer husus ise uzlaşmada vergi ve ceza miktarının ne oranda indirileceğinin tamamen uzlaşma komisyonunun takdirine bırakılmasıdır. Bu da farklı uzlaşma komisyonlarının benzer durumlarda farklı kararlar alabilmesine ve uzlaşma sağlayan mükellefler arasında da eşitsizlik yaratılmasına neden olabilmektedir.

Bu hususta bizim görüşümüz uzlaşmanın, kamu alacağının vaktinde tahsilinin önemi üzerinde duran devletin, mükellef ve ceza muhataplarına verdiği bir hak olduğu yönündedir. Bu hakkın kullanılıp kullanılmaması ise mükellefe bırakılmıştır. Kanunla verilen bu hakkın, etkin bir denetim mekanizmasının kurulması ve kurumun kanunda belirtilen hükümlere göre işletilmesi durumunda eşitlik ilkesine zararının en az seviyede tutulabileceği görüşündeyiz.

4.2.2 Vergilemede Kanunilik İlkesine Aykırılık

Vergilemede kanunilik ilkesi gereğince; bir vergi ancak kanunla salınmakta ve alınmaktadır.⁸ Başka bir deyişle, devlet, kanunla belirlenmemiş bir vergiyi koyamaz ve alamaz. Diğer taraftan baktığımızda, idare ise vergi alanında bağlı yetkiyle donatılmıştır ve kanunla konmuş olan bir vergiyi almama yetkisine de sahip değildir.⁹

Bu hususta uzlaşma kurumu bir istisna olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK uzlaşmayı, yönetimin takdir yetkisinin vergilemeye ilişkin ikincil sorunlara özgü olmasının bir istisnası olarak kabul etmiştir.¹⁰

Uzlaşma kurumunun vergilemede kanunilik ilkesiyle çeliştiği ilk nokta budur. Uzlaşmayla idare devletin kanunla konmuş bir kısım vergi alacağından vazgeçmekte ve yasal yönetim yerini yasayla da olsa yönetimin görevlendireceği ve yetki vereceği

⁸ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, 5. Baskı, s: 47

⁹ Öncel Kumrulu Çağan, **age.**, s.171

¹⁰ Güneş, **age.**, s. 181'den naklen Çağan s.138

bazı memurların kişisel iradelerine bırakmaktadır.¹¹ Kurumun ikna ve pazarlığa dayalı olması ve idarenin üstünlüğüne yer verilmemiş olması da vergilemede kanunilik ilkesinin bir diğer boyutu olan cebirlik unsurunu ile çelişmektedir.¹² “Vergi devlet veya vergilendirme yetkisini hayz kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, muayyen kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir.”¹³ Yani vergi, idarenin üstünlüğü ilkesiyle hukuki cebir altında alınmaktadır. Oysa uzlaşma pazarlık ve anlaşmaya dayanmakta, idare ve mükellef uzlaşma görüşmelerinde eşit şartlarda bir araya gelmektedir.

4.2.3 Ceza Hukuku Açısından Uzlaşma Kurumu

Uzlaşmaya konu edilen sadece mükelleflerin vergi borçlarının aslı değildir. Vergi cezaları da uzlaşma kapsamında tutulmuştur. Uygulamada uzlaşma komisyonları da çoğunlukla vergi aslından çok vergi cezalarında indirimine gitmektedir. Bu noktada vergi suç ve cezalarının affedilmesi hususunda da idareye yetki verilmiş olduğu görülmektedir. Oysa gerçek anlamda bir suç ve ceza, ancak Anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlar tarafından affedilebilmektedir. Bunun dışında idarenin dolaylı da olsa, 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 görüşünün öne çıkmasına neden olmaktadır.¹⁴

Kanun koyucu bu sakıncaları da dikkate alarak 4369 sayılı kanunda vergi cezalarının uzlaşma kapsamı dışında bırakılmasını, cezaların uzlaşılabilir vergiye göre düzenleneceğini öngörmüştür. Ancak bu hüküm, çok kısa bir süre uygulanarak 14.8.1999 tarihli 4444 sayılı kanunla değiştirilmiş ve vergi cezaları tekrar uzlaşma kapsamına alınmıştır.

¹¹ Aliefendioğlu, **agm.** (2), s.5

¹² Güneş, **age.**, s.182

¹³ Aksoy, **Vergi Hukuku**, s.3

¹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **age.**, s.171

¹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **age.**, s.171

Bu durumda diyebiliriz ki; uzlaşma kurumu verginin temel ilkeleriyle çelişebilmektedir. Ancak kamu alacağının daha hızlı, daha az maliyetle ve vergide istenen tahsilâtın ihtilaf konusu yapılmadan tahsil edilmesi gibi yararları karşısında vergi sistemimizde 1963 yılından beri gittikçe yaygınlaşan bir biçimde uygulama alanı bulmuştur.¹⁵

Batı ülkelerinde vergi ihtilaflarının %90-95'inin yargıya intikal etmeden uzlaşma yoluyla çözümlenmesi¹⁶ uzlaşmanın yargının yükünü ne kadar azaltabileceğinin göstergesidir. Ayrıca vergilendirmenin asıl amacının kamu harcamalarını karşılamak olduğunu göz önünde bulundurulursa tahsilâtı hızlandırıcı etkisiyle uzlaşma müessesesinin önemi bir kez daha vurgulanmış olur.

4.3 Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Veriler

4.3.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Veriler

Tablo 3: TÖU Rapor sayısına Göre Sonuçlar Tablosu (Hesap Uzmanları)

YILLAR	(I) TÖU Konu Rapor (adet)	(II) TÖU İstenen Rapor (adet)	(II/I) TÖU İsteme Oranı (%)	(IV) TÖU Sağlanan Rapor (adet)	(IV/II) TÖU Oranı (%)	(IV/I) TÖU Oranı (%)
2002	1206	525	44	373	71	31
2003	985	460	47	287	62	29
2004	2.200	1.471	67	1.343	91	61
2005	2.815	2.451	87	2.352	96	84
2006	5.064	2.218	44	2.087	94	41
TOPLAM	12.750	7.125	58	6.442	90	53

Kaynak: T.C Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı Hesap Uzmanları Kurulu; 2007

¹⁵ Özdemir, **agm.**, s.75

¹⁶ Aliefendioğlu, **agm (3)**, s.143

Tablo 3’de merkezi denetim elemanlarından biri olan Hesap Uzmanları’nın, 2002- 2006 döneminde düzenledikleri vergi inceleme raporlarına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları gösterilmiştir. Hesap Uzmanları Kurulu verilerine göre söz konusu 5 yıllık dönemde, hazırlanan 12.750 adet inceleme raporundan 7.125 adeti uzlaşma konusu yapılmıştır. Buna göre mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma isteme oranı %58’dir. Uzlaşma talep edilen toplamda 7.125 raporun 6.442’sinde uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşma talep eden her 100 mükelleften 90’nının uzlaşma görüşmelerinin olumlu sonuçlandığı anlaşılmaktadır. Tablo uyuşmazlığın çözümünde tarhiyat öncesi uzlaşmanın etkinliğini açık bir biçimde ortaya koymaktadır. Dikkat çeken bir diğer husus tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin yıllar itibariyle artan bir oran göstermesidir.

TABLO 4: 2006 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Rakamsal Sonuçları
Tablosu (Hesap Uzmanları) (TL)

Grup Ekip	TÖU Sağlanan Rapor	Uzlaşılan Vergi Tutarı	Uzlaşılan Ceza Tutarı	Gecikme Faizi Tutarı	Toplam
Ankara	142	6.669.681	585.650	2.200.995	9.456.326
İstanbul	592	21.348.621	1.730.055	7.045.045	30.123.721
İzmir	304	10.661.160	455.505	3.518.183	14.634.848
Ekip	1.049	68.586.157	5.433.477	22.633.432	96.653.066
Toplam	2.087	107.265.619	8.204.687	35.397.654	150.867.960

Kaynak: T.C Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı Hesap Uzmanları Kurulu; 2007

Tablo 4’de ise 2006 yılında devamlı inceleme yerleri ile turne yerlerinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşmanın rakamsal sonuçları gösterilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Nisan 2008’de yayımladığı 2007 yılı Faaliyet Raporu’na göre 2007 yılı tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları ise Tablo 5’de gösterilmiştir.

TABLO 5: 2007 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(TL)

Uzlaşma Talebine konu rapor sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşma sonucu vergi miktarı	Uzlaşma sonucu ceza miktarı
35.734	30.604	171.669.756	23.820.527

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu

Tablo 5'e göre 2007 yılında uzlaşma talebine konu olan 35.734 rapordan 30.604'ünde uzlaşma sağlanmıştır. Buna göre uzlaşabilme oranı %86 olarak görülmektedir.

4.3.2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Veriler

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Nisan 2008'de yayınladığı 2007 yılı faaliyet raporuna göre 2007 yılı tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları Tablo 6'da görüldüğü gibidir.

TABLO 6: 2007 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Dosya Bazında		Vergi Bazında		Ceza Bazında	
Uzlaşmaya konu dosya sayısı	Uzlaşılan dosya sayısı	Uzlaşmaya konu vergi miktarı	Uzlaşılan vergi miktarı	Uzlaşmaya konu ceza miktarı	Uzlaşılan ceza miktarı
137.404	124.888	281.353.998	134.219.902	403.565.136	16.724.269

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu

Yukarıdaki tabloya göre 2007 yılında toplam 137.404 uzlaşmaya konu dosyadan 124.888'inde uzlaşma sağlanmıştır. Söz konusu verilere tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunan her 100 mükelleften 91'inde uzlaşma görüşmeleri olumlu sonuçlanmış ve uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşmaya konu vergi miktarı 281.353.998 iken uzlaşma sonucunda bu tutar 134.219.902 TL' ye; uzlaşmaya konu ceza miktarı 403.565.136 TL iken uzlaşma sonucu 16.724.269 TL' ye düşürülmüştür. Bu bilgiler değerlendirildiğinde idarenin uzlaşmaya konu vergilerin %52'sinin, cezaların ise %96'sının alımından vazgeçerek mükelleflerle uzlaşma sağladığı anlaşılmaktadır.

4.4 Türkiye’de Uzlaşma Kurumunun Etkinliğini Azaltan Faktörler ve Düzeltmesine İlişkin Öneriler

Ülkemizde uzlaşma kurumunu etkinliğini azalttığını düşündüğümüz faktörler, büyük ölçüde birbirlerine bağımlı ve etkileşim halinde olan faktörlerdir. Bunlardan biri veya birkaçında yapılacak değişiklik ve düzenlemenin bile diğer faktörlerin etkisini artırarak veya azaltarak uzlaşma kurumunun etkinliğinde artış sağlayacağı kanaatindeyiz.

4.4.1 Uzlaşma Kurumunun Yeterince Bilinmemesi

Mükelleflerin büyük çoğunluğu uzlaşmanın varlığından ve işleyişinden habersizdir. Vergi mükellefleri, büyük çoğunlukla, hangi durumlarda uzlaşmaya gidilebileceğini, bu hususta kendilerini nasıl bir sürecin beklediğini, uzlaşmanın sonucunda uzlaşma konusu edilen vergi ve cezaya ne şekilde bir indirim uygulanacağını ve uygulamanın sonucunda kullanabilecekleri hakları bilmemektedirler. Vergi uyuşmazlıklarını nasıl çözümlenebileceklerini öğrenmek amacıyla danıştıkları mali müşavirler ve avukatlar da bazı durumlarda kendi çıkarlarını ön planda tutarak mükellefi dava açma yoluna itebilmekte ve mecbur kalmadıkları sürece uzlaşmayı önermemektedirler.¹⁷

Uzlaşma kurumunun yaygınlaşarak amacını tam olarak gerçekleştirebilmesi için öncelikle vergi memurlarının konuya tam olarak hâkim olması gerekmektedir. Bu konuda vergi memurlarının ve vergi mükelleflerinin eğitilmesi ve kurumun öneminin ortaya konması açısından önem taşır.¹⁸ Günümüzde internetin de yaygın kullanımı ile bu bilgi alışverişi kolaylaşmıştır. Bu durumda, vergi idaresine düşen görev, radyo ve televizyon vasıtası ile vergi mükelleflerini bu hususta bilgi alabilecekleri internet sitelerine yönlendirmek ve sitelerinde idari çözüm yöntemlerine ilişkin herkes tarafından anlaşılabilir nitelikte geniş bilgilere yer vermektir.

¹⁷ Şükrü Kızılot, *age.*, s. 93

¹⁸ Aksoy, *Vergi Yargısı*, s.152

4.4.2 Uzlaşma Hakkının Mükellefin İsteğine Bağlı Olarak Kullanılması

Ülkemizde, uzlaşmanın da dâhil olduğu vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları mükellefe dava açma hakkı yanında seçimlik bir hak olarak sunulmuştur. Bir başka deyişle, herhangi bir vergi uyuşmazlığının varlığı halinde mükellef veya ceza muhatabı bu iki yöntemden istediğini tercih etmekte serbesttir. Uzlaşmanın ve diğer idari çözüm yöntemlerinin yeterince bilinmiyor olması ve mükellefin yanlış yönlendirilmesi birleşince bu durum uzlaşmanın yeterince değerlendirilmemesine ve yargı organlarının yükünün gereksiz bir biçimde artmasına neden olmaktadır. Uzlaşmanın yargı mercilerine başvurmadan evvel mükellefçe denemesi gereken zorunlu bir yol haline getirilmesi tek başına kurumun işlerliğini arttıracak ve yargı organlarının yükünü azaltarak fonksiyonlarını daha etkin ve süratli gerçekleştirebilmesine katkı sağlayacaktır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma 46, tarhiyat öncesi uzlaşma ise 24 yıldır vergi sistemimizde yer almaktadır. Bu süre zarfında, uzlaşmanın, çeşitli eksikliklerine karşın vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ve vergi alacağının tahsilinde etkin ve hızlı bir yöntem olduğu kanıtlanmıştır. Gelişmiş batı ülkelerine baktığımızda da uzlaşmanın seçimlik bir hak olmadığını ve yargı organlarına başvurmadan evvel denemesi zorunlu bir yol olduğunu görmekteyiz. Ülkemizde de böyle bir uygulamanın yerleşmesine olanak sağlayacak yeni düzenlemelerin yapılmasının uzlaşmanın daha evvel saydığımız faydalarının artmasına ve daha geniş bir kitleyi kapsamasına olanak tanıyacağı kanaatindeyiz.

4.4.3 Uzlaşma Komisyonlarına Müracaat Süresinin Kısa Oluşu

Tarhiyat öncesi uzlaşma açısından uzlaşma komisyonlarına müracaat süresi sorun teşkil etmemektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellef veya ceza muhatabı vergi incelemesinin başladığı tarihten, inceleme ile ilgili son tutanağın imzalandığı tarihe kadar uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmaya

başvurma süresi VUK’nu Ek madde 4’e göre, itiraz süresi olan 30 gündür. Bu süre geçtikten sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Uzlaşma gibi uygulamada hem idarenin hem de vergi mükellefinin lehine sonuçlar doğuran bir kurumun 30 günlük bir kanuni süre ile sınırlandırılması bizce gereksiz bir uygulamadır. Bu hususta, batı ülkelerindeki uygulamalar örnek alınarak uzlaşma talep süresinin daha geniş tutulmasının ve vergi yargı mercilerine intikal edip henüz karara bağlanmamış vergi uyuşmazlıklarında da mükellefe uzlaşma talep etme hakkının tanınmasında yarar olacaktır.¹⁹

4.4.4 Uzlaşılan Vergilerde Uygulanan Gecikme Faizinin Uzlaşma Kapsamı Dışında Bırakılmış Olması

VUK’nun 3239 sayılı kanununun 8. maddesiyle değişen 112. maddesine göre; uzlaşılan vergiler için kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili olduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süreler için 6183 sayılı AATUHK’a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır. Gecikme faizi, vergi cezası olmaması nedeniyle uzlaşma kapsamına alınmamıştır. Söz konusu kanunun gerekçesinde, gecikme faizinin, gecikme nedeniyle kamu alacağının reel değerinde meydana gelen eksilmeyi telafi amaçlı getirildiği belirtilmiştir. Enflasyonist ortamlarda devletin kamu alacağının değerini korumayı amaçlaması normaldir. Ancak, özellikle, uzlaşma konusu yapılacak tarhiyatın geçmiş dönemlere ait olması durumunda gecikme faizi artmakta ve uzlaşma talep etmek isteyen mükellefi düşündürücü boyutlar kazanabilmektedir. Bu takdirde uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanamamakta ya da sağlansa bile, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza, gecikme faiziyle birleşince bazı durumlarda mükellef için bir ay içinde ödenmesi imkânsız hale gelebilmektedir.²⁰ Uzlaşılan vergilerin vadesinde ödenmemesi durumunda da uzlaşma geçersiz kılınmamakta, ancak uzlaşılan miktara gecikme faizi yanında bir de gecikme faizi oranında gecikme zammı eklenmektedir. Bütün bu olumsuz unsurlar mükellefin uzlaşmadan vazgeçerek yargı organlarına başvurmasına ya da uzlaşılan

¹⁹ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.154

²⁰ Yücel, **agm.**, s.28

vergi ve cezayı süresinde ödemeyerek uzlaşmadan beklenen faydaların sağlanamamasına neden olmaktadır. Bu hususta bizim fikrimiz, uzlaşma kapsamı dışında bırakılması haklı gerekçelere dayanıyor olsa da, gecikme faizinin de uzlaşma kapsamına alınarak uzlaşmanın mükellef için daha cazip hale getirilmesidir. Bu şekilde uzlaşma komisyonları da büyük ölçüde hareket serbestisi kazanacak ve yapılacak indirimi hesaplanırken gecikme faizini de göz önünde bulundurma zorunluluğundan kurtulacaktır.

4.4.5 Uzlaşılan Vergi ve Ceza Miktarının Kanuni Süresinde Ödenmemesi Durumunda da Uzlaşmanın Geçerli Sayılması

Uzlaşmanın idare açısından belki de en önemli faydası kamu alacağının tahsilini hızlandırıcı etkisidir. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmediği durumda ise uzlaşmanın bu faydası yok olmaktadır. Uzlaşmanın sağlanması ile mükellef veya ceza muhatabı beklenen faydayı tam olarak sağlayarak uyumsuzluğun sona ermesiyle birlikte bir miktar vergi borcu ve cezasından kurtulmakta ancak vergi idaresi kendi açısından beklenen faydayı kısmi olarak elde edebilmekte ve kamu alacağının tahsili yine gecikmektedir.²¹

Yukarıda, uzlaşılan vergi ve cezalara uygulanan gecikme faizinin uzlaşma kapsamına alınmamasının olumsuz etkilerinden bahsetmiştik. Bu olumsuz etkilerden biri de uzlaşılan vergi ve cezanın gecikme faiziyle birleşmesiyle mükellefin ödeme güclüğüyle karşılaşabilmesidir. Üzerinde uzlaşılan tutarlar kanuni süresi içinde ödenmediği takdirde uzlaşma geçersiz sayılamamakta ancak yine 6183 sayılı AATUHK hükümleri gereğince gecikme zammı uygulanmaktadır. Bizce bu durumda yapılması gereken düzenleme, gecikme faizlerinin uzlaşma kapsamına alınmasıyla birlikte uzlaşmada gecikme zammı uygulamasının kaldırılması ve üzerinde uzlaşılan tutarlar kanuni süresi içinde ödenmediği takdirde uzlaşmanın geçersiz sayılmasıdır.

²¹ Demir, **agm.**, s.43

4.4.6 Mükellefin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Arasında Tercih Yapmak Zorunda Olması

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma aynı amaca hizmet eden iki farklı düzenlemedir. Kanun koyucu, tarhiyat öncesi uzlaşma ile mükellefe henüz vergi uyuşmazlığı doğmadan idare ile karşı karşıya gelerek tarh edilecek vergi ve ceza hususunda fikir alışverişinde bulunarak anlaşma imkânı tanımıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergini tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uygulanılabilmektedir. Bu durumda tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurarak uzlaşmanın sağlanması durumunda vergi ve cezada belli bir oranda indirim sağlayan mükellefin bir de tarhiyat sonrasında uzlaşma isteminde bulunması uzlaşmanın mantığına aykırıdır. Ancak uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamamış olması durumunda mükellefe ikinci bir hak tanınmayarak, farklı bir yapıya sahip olan tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilme yolunun kapatılması uzlaşmadan beklenen yararları azaltmakta ve uyuşmazlığın çözümünü yargı organlarına bırakmaktadır.²² Bu durumda, bizim önerimiz tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda mükellefe tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunma hakkının tanınmasıdır.

4.4.7 Uzlaşma Komisyonu Başkan ve Üyelerinin Asli Görevlerinin Komisyon Üyeliği Olmaması

Uzlaşma komisyonlarında görev alan başkan ve üyelerin asli görevleri bu olmayıp günlük görev ve sorumluluklarının yanında bu görevi de yerine getirmeye çalışmaktadırlar. Salt uzlaşma ile ilgilenen bağımsız komisyonların olmayışı kurumun işleyişini olumsuz etkilemekte ve komisyon başkan ve üyelerinin de bu göreve gereğince vakit ayıramamalarına neden olmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının ve uzlaşma taleplerinin her geçen yıl artmasıyla birlikte uzlaşma için ileri tarihler verilmesi ve uzlaşma görüşmelerinde ele alınan uzlaşma konularını kendi özellikleri içinde değerlendirilemeyerek vergi aslına dokunmadan sadece vergi cezasında

²² Tuncer, **agm.**, s.52-61

indirime gitmek gibi standart uygulamalar gerçekleştirilmesi bu olumsuz etkenin doğal bir sonucu olarak görülmelidir.

Yalnızca uzlaşma konusuyla ilgilenen komisyonlarının kurulması, komisyon üyelerin sayıca arttırılması ve raportör sayılarının arttırılması gibi düzenlemelerle uzlaşma görüşmelerine ayrılan süre arttırılabilir. Bu takdirde uzlaşma görüşmesinde incelenen her olay bütün boyutlarıyla ele alınabilecek ve mükellefe de uzlaşmanın gerektirdiği şekilde kendini ifade etmesi ve savunması için yeterli olan süre tanınabilecektir.

4.4.8 Türkiye’de İdare ve Mükellef Arasındaki Güven Tahsisinin Tam Olarak Gerçekleşmemiş Olması

Güven veya güvensizlik iki taraflı olarak ortaya çıkmaktadır. Mükellef açısından baktığımızda; vergi mükellefleri çoğu zaman uzlaşmayı zaman kaybı olarak görmekte, idareye kendilerini ifade edemeyeceklerini ve haklı olsalar da komisyonun bunu dikkate alarak makul ölçüde bir indirim yapmayacağını düşünmektedirler. Vergi idarelerinin de, seyrek de olsa, uzlaşma gerçekleşmediği takdirde mükelleflerin açtığı davalara ilişkin davaya cevap dilekçelerinde “Davacı uzlaşma talebinde bulunmuştur. Bu haksızlığının göstergesidir.” şeklindeki ifadeleri idarenin de mükellefe karşı güvensizliğini ortaya koymaktadır.²³ Bu güvensizlik uzlaşma görüşmeleri esnasında da mükellefin iyi niyetinden şüphe olarak ortaya çıkmaktadır.

4.4.9 Uzlaşma Gününün Çok İleri Tarihlerle Verilmesi

Uzlaşma gününün çok ileri tarihlere verilmesi, uzlaşma komisyonlarının talebe yetişmeyecek kadar az sayıda olması ve komisyon üyelerinin asli görevlerinin farklı olmasının doğal bir sonucu olarak görülmelidir. Mükellef açısından baktığımızda da uzlaşma gününün ileri tarihlere verilmesi uzlaşma gününe kadar geçen süre zarfında gecikme faizlerinin artması sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

²³ Baykara, **agm.**, s.10

4.4.10 Tarhiyat Sorası Uzlaşma Talep Etme Koşulları

VUK Ek madde 1’de uzlaşmaya başvurabilme koşulları sıralanmıştır. Söz konusu maddeye göre; vergi zıyanına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanununun 116., 117. ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda vergi idaresi mükellefle uzlaşabilmektedir. Ancak uygulamada vergi idaresi kanunları geniş yorumlamak suretiyle kasıt unsuru içeren ya da içemeyen her türlü uzlaşma başvurusunu kabul etmektedir. Bu durumda VUK Ek madde 1’de yer alan söz konusu hüküm gereksiz bir hal almış olmaktadır. Bizce de, tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi tarhiyat sonrası uzlaşmada da mükelleflerin herhangi bir gerekçe göstermeden uzlaşma talebinde bulunabilmeleri uzlaşma kurumundan maksimum faydanın sağlanabilmesi açısından olumlu bir gelişmedir. Ancak Ek madde 1’de sayılan gerekçeler uygulamada az da olsa karışıklığa sebep olabilmekte ve uzlaşma talep etmek isteyen mükellefin kabul edilmeme ihtimali üzerinde durarak zaman kaybetmemek adına bu talebinden vazgeçmesine neden olabilmektedir.

4.4.11 Ödeme Gücünün Yeterince Dikkate Alınmaması

Verginin temel prensiplerinden biri de ödeme gücü ilkesidir. Bir başka deyişle devlet, kamu harcamalarını karşılamak üzere egemenlik hakkını kullanmak suretiyle kişilerden ödeme güçlerine göre vergi alır. Uzlaşmanın çeşitli batı ülkelerindeki uygulamalarına baktığımızda mükellefin, ödeme güçlüğü çekmesine sebep olabilecek özel durumlarda uzlaşma talep edebildiğini ve idarenin uzlaşma konusu vergiyi tamamen kaldırdığını ya da ödeme gücüne uyum sağlayacak biçimde indirim yaptığını görmekteyiz. Bu şekilde bir uygulama, idare açısından maddi anlamda ciddi bir fedakârlık gerektirdiği gibi vergi bilincinin tam olarak yerleşmediği bir ülkelerde, kurumu suiistimale açık hale getirme ihtimali de barındırmaktadır. Ancak ödeme gücüne göre alınması öngörülen bir verginin bir şekilde ödeme gücünden yoksun kalan mükelleften talep edilebilmesi de verginin

temel prensipleriyle çelişmektedir. Etkin ve güçlü bir denetim mekanizmasının kurulmasıyla birlikte bu hususun da uzlaşma kapsamında daha fazla değerlendirilmesinin, mükellefin devlete olan güvencini arttıracığı ve bireylerin sosyal refahını artırıcı etkisinin olacağını düşünmekteyiz. Uzlaşma görüşmeleri esnasında mükellefin ödeme gücünün daha fazla dikkate alınması bu doğrultuda büyük ölçüde fayda sağlayacaktır.

4.4.12 Uzlaşma Komisyonlarının Yapısından Kaynaklanan Çeşitli Sakıncalar

Uzlaşma sonuçlarına baktığımızda uzlaşma komisyon başkan ve üyelerinin uzlaşma konusu edilen hemen hemen bütün olaylarda aynı tutumu benimseyerek vergi aslında indirim yapmaktan kaçınıp vergi cezasında indirime gittiği görülmektedir. Bu sonuç, birbirinden farklı ancak birbirine bağımlı sebeplerden kaynaklanmaktadır. Öncelikle uzlaşma komisyonunda görev alan başkan ve üyeler asli görevlerini yerine getirmemekte ve bu görevi bir yan iş olarak yerine getirmektedir. Bu özelliğin doğal sonucu olarak komisyonlar, uzlaşma talebine yetersiz kalmakta ve her bir uzlaşma görüşmesine ayrılan süre kısalmaktadır. Süre azlığı nedeniyle mükelleflere yeterli söz hakkı tanınmamakta, uzlaşma konuları yeterince incelenip tartışılmamakta ve standart uygulamalara yer verilmektedir.

Komisyon üyelerinin tutucu ve çekimser davranışlarının diğer bir nedeni ise ileride yapılabilecek bir denetim ve tahkikattan kaçınmak istemeleridir.²⁴ Ayrıca komisyon üyeleri asli görevlerini idare bünyesinde yerine getiren ve idareye bağımlı kişilerden oluşmaktadır. Bir vergi denetim elemanının raporunun meslektaşlarıyla tartışılması bazı durumlarda gerginliklere ve sıkıntılara neden olabilmekte; komisyon üyeleri ek vergi aslına ilişkin indirimler söz konusu olduğunda bu sebeple çekimser davranabilmektedir.²⁵ Oysa uzlaşma komisyonlarına uzlaşma görüşmeleri esnasında vergi aslına ve cezasına uygulayacakları indirim konusunda tam yetki verilmiştir.

²⁴ Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış, **ESİAD Görüşler-1**, Yayın no:92/G-1, İzmir 1992

²⁵ Uçar Demirkan, "Vergilemede Uzlaşma", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart 2008, Sayı:51, s.175

Uzlaşma komisyonlarının görevi de, her konuyu kendi içinde değerlendirek, indirim oranını ona göre ayarlamak ve gerekirse verginin aslında da indirim uygulamaktır.

Yalnızca uzlaşma konusuyla ilgilenen bağımsız uzlaşma komisyonlarının oluşturulması ile yukarıda saydığımız birçok olumsuz etkenin ortadan kaldırılabileceğini düşünmekteyiz. Böylelikle uzlaşma komisyonları; her bir uzlaşma görüşmesine daha fazla vakit ayırabilecek ve her konu kendine özgü özellikleriyle değerlendirilebilecek, mükelleflere daha fazla söz hakkı tanınabilecek, uzlaşma görüşmelerine çok ileri tarihler verilmesi bir ölçüde engellenecek, komisyonlar bağımsız oldukları için daha rahat kararlar alabilecek ve yalnızca uzlaşma işiyle uğraştıkları için komisyon üyeleri açısından uzmanlaşma söz konusu olabilecektir.

SONUÇ

Vergi, devletle birey arasında bir borç-alacak ilişkisidir. Her borç-alacak ilişkisinde olduğu gibi vergide de taraflar arasında uyumsuzluk çıkması kaçınılmazdır. Günümüzde artan sosyal ihtiyaçlarla kamu gelirlerine olan ihtiyacın da artması ve dolayısıyla vergilerin de hem miktar hem de çeşitlilik olarak artması da bu uyumsuzlukların çoğalmasına neden olmaktadır. Kabul edilmesi gereken bir diğer gerçek de ülkemizde vergi bilincinin gelişmiş ülkelere oranla fazla yerleşmemiş olmasıdır.

Uyumsuzlukların doğal çözüm yerleri yargı organlarıdır. Ancak bütün bu olumsuz etkenler sonucu idare, artan vergi uyumsuzluklarının çözümünde dava açma yoluna alternatif çözümler arayışına girmiştir. Zira tarafların vergi uyumsuzluklarını kendi aralarında anlaşarak idari aşamada çözümlenmesi ve yargıya mümkün olduğunca az ve özellikli davaların intikal ettirilmesi yargının da yükünü hafifleterek hızlı ve etkin çalışmasına olanak tanıyabilmektedir. 1963 yılında 205 sayılı kanunla VUK'na Ek 1-10. maddelerin eklenmesiyle vergi sistemimize dâhil edilen uzlaşma kurumunda da amaç uyumsuzlukların yargıya intikal etmeden tarafların kendi irade ve rızalarıyla çözümlenmesidir. Kanun koyucu 1985 tarihinde 3239 sayılı kanunla VUK'na Ek 11. maddeyi de ekleyerek uzlaşmada bir adım daha ileri gitmiş ve uyumsuzlukların daha ortaya çıkmadan çözümlenmesini amaçlayan tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunu vergi sistemimize dâhil etmiştir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmanın uygulamaya geçirilmesi 16.02.1987 tarihli ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelikle 01.03.1987 tarihinde mümkün olmuştur.

Tarhiyat sonrası uzlaşma 1963 yılından, tarhiyat öncesi uzlaşma ise 1985 yılından beri vergi sistemimizde yer almaktadır. Geçen bu süre zarfında güncel uygulamalara yer vermek ve günün sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarına uyum sağlayabilmek adına uzlaşma kurumunda bazı değişikliklere gidilmiştir. Bizce bu değişiklikler arasında en önemlisi 29.07.1998 tarihli Resmi Gazete'nin mükerrer 23417 sayısında yayımlanan 4369 sayılı kanundur. Bu kanunla VUK'nun uzlaşmaya ilişkin bazı hükümleri kaldırılmış ve bazı hükümleri ise değiştirilmiştir. Söz konusu

kanunla uzlaşmaya ilişkin getirilen düzenlemeler arasında en dikkat çeken husus ise kısmi uzlaşma imkânının getirilmesiyle uzlaşma kurumunun önemli bir eksiğinin giderilmiş olmasıdır.

Uzlaşma yönetmeliğinin 7. maddesinin 2. fıkrasını mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talep etme yolunu kapamaktadır. Ancak madde, VUK'nun Ek 1. maddesiyle çelişmektedir. Zira VUK' unun 4369 sayılı kanunla değişen Ek 1. maddesinde “Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden kısmı için de yapılabilir.” ifadesi yer alır.

Bir kanun hükmünün idari bir düzenleme ile değiştirilmesi mümkün değildir. Nitekim Yönetmeliğin anılan düzenlemesinin iptali istemiyle açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesi, 14.6.2000 gün ve E:1999/5632, K:2000/9810 sayılı kararla düzenlemeyi kanuna aykırı bularak, iptaline karar vermiştir.¹ Bakanlığın yetki aşımı gerekçesine dayanan bu karar temyiz edilmeyerek kesinleşmiştir. Bu şekilde kısmi uzlaşmanın uygulama alanına ilişkin bu karışıklığa son verilmiş ve hem tarhiyat öncesi uzlaşmada hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma yolu açılmış bulunmaktadır.

4369 sayılı kanunun getirdiği bir diğer önemli düzenleme ise vergi cezalarının uzlaşma kapsamı dışında bırakılmasıdır. Ancak uzlaşmanın uygulama alanını büyük ölçüde daraltan bu düzenleme çok kısa bir süre yürürlükte kaldıktan sonra 14.8.1999 tarihli 4444 sayılı kanunla değiştirilmiş; vergi cezaları tekrar uzlaşma kapsamına alınmıştır. 4444 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu vergilerin yanı sıra vergi zıyaı cezaları da yeniden uzlaşma kapsamına alınmış, ancak VUK'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi zıyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza (hapis cezası gerektirdiği için), uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Uzlaşma kurumu, vergi sistemimize dâhil edildiği tarihten itibaren çeşitli eksikliklerine rağmen vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ve kamu alacağının

¹ Candan, *age.*, s.311

tahsilinde etkin ve hızlı bir yol olduğunu ispatlamıştır. Her ne kadar eşitlik ve kanunilik ilkelerine ters düşmesi nedeniyle Anayasa'ya uygunluğu tartışmalı olsa, uzlaşma kurumu, vergilemede eşitliğin ve adaletin sağlanması anlamında yapılan idari işlemlere, mükellefin de bizzat katılımı vasıtasıyla vergilemenin en etkin ve doğru şekilde gerçekleştirilmesi çabası olarak görülmelidir.²

Bizce kurumun etkinliğini azaltan en önemli faktör, isteğe bağlı olarak uygulanmasıdır. Uzlaşma, dava açma sürecinden önce geçilmesi zorunlu bir süreç haline getirilmelidir. Bu şekilde daha geniş bir uygulama alanı bulabilmesinin yanında, mükellef ve idarenin bir araya gelerek uyuşmazlık konusunu tartışabilmeleri bile tek başına yarar sağlayacak niteliktedir.

Uzlaşma komisyonlarının oluşumu ve yapısı değiştirilmeli ve uzlaşma komisyonları yalnızca uzlaşma ile ilgilenen idareden bağımsız komisyon üyelerinden oluşturulmalıdır. Uzlaşma komisyonları, her olayı kendi içinde değerlendirmeli ve mükellefe yeterli söz hakkını tanıyarak karar vermelidir. Komisyonlar sadece vergiye ilişkin cezalarda değil, gerektiğini düşündükleri zaman vergi aslında da indirimine gitmelidir.

Uygulamada uzlaşma talep etmek isteyen mükellefin önündeki en büyük engel gecikme faizi olarak gözükmektedir. Gecikme faizlerinin de uzlaşma kapsamına alınması uzlaşma talep eden mükelleflerin sayısını arttıracacağı gibi, yapılan uzlaşma görüşmelerinin de olumsuz sonuçlanmasını büyük ölçüde engelleyecektir.

TÖUY'ne göre, tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden mükellefin uzlaşma temin edilemediği veya uzlaşmaya varılamadığı durumlarda tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkı yoktur. Bu madde bir nevi ceza yerine geçmektedir. Oysa uzlaşma kurumundan maksimum faydanın elde edilmesi için mümkün olduğunca yaygınlaştırılması gerekmektedir. Zira uzlaşma kurumu sadece mükellefe değil idareye de çeşitli faydalar sağlamaktadır. Ayrıca idarenin üstünlüğünün olmadığı

² Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.123

varsayılan bir kurumda, idarenin kendisiyle anlaşamayan mükellefi cezalandırması da anlaşılır bir durum olmamaktadır.

Uzlaşmanın daha geniş bir uygulama alanı bulmasına ilişkin bir diğer önemli husus ise tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma süreleridir. 30 günlük başvuru süresi kaldırılmalı ve mükellefe yargıya başvurmuş olsa bile dava süreci son bulana kadar uzlaşma talebinde bulunma hakkı tanınmalıdır.

Son olarak; uzlaşma sağlandıktan sonra uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının ödenmemesi idare açısından uzlaşmadan beklenen faydanın tam olarak sağlanamadığını göstermektedir. Uzlaşma ile idare kamu alacağıının bir an önce tahsilini amaçlamakta ve bunun için bir kısım alacağıından vazgeçmektedir. Bu nedenle uzlaşma sağlandıktan sonra uzlaşılan tutarlar kanuni süresi içinde ödenmezse uzlaşma geçersiz kılınarak mükelleflerin bu hususta daha özenli davranmaları sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul 1999

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, 5. Baskı

Alaybeyk Ali: **Almanya’da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza**, Maliye Vekâleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No:98, Damga Matbaası, 1959

Bölükbaşı, Kemal, Ömer Bölükbaşı: **Vergiler ve Cezalarında İtiraz ve Savunma Yolları**, Ankara: Yıldız Matbaası, 1972

Candan, Turgut: **Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı. Temmuz 2006

Edizdoğan, Nihat: **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları**, Bursa Örnek Kitabevi, 1986, s.143

Erçoklu, Celal: **ABD’de Vergi Sistemi**, Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Yayın no: 1956-1957, Karınca Matbaası, Ankara 1986

Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006

Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, XII Levha, 2. Baskı, İstanbul Mart 2008

İnel, Nail: **Türk Vergi Yargı Sistemi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1979-208, Ankara, Kısmet Matbaası, 1979

Karakoç, Yusuf: **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara 2007

Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku**, GÜ Yayını No:131, 2. Baskı, Ankara 1988

Kızılot, Şükrü, Zuhâl Kızılot: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, Ağustos 2005

Kızılot, Şükrü: “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi”, Gazi Üniversitesi, Doktora Tezi, Mayıs 1985

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitap Evi, İstanbul 2006, 2. Baskı

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Bası, Ankara 2003

Özbalcı, Yılmaz: **4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri de İçeren Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998

Özoymak, Özen; **Uzlaşma Müessesesi**, 14. seri, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, Sermet Matbaası, İstanbul 1967

Sonsuzoğlu, Elif: **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç Ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001

Şahinok, Aynur: “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler**, 11. Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:26, Ankara 1978, s.231

Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış, **ESİAD Görüşler-1**, Yayın no:92/G-1, İzmir 1992

Sürekli Yayınlar

Akdoğan, Abdurrahman: “İngiltere’de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler”, **Yeni İş Dünyası**, Sayı:59, Eylül 1984, s.39

Akköy, İhsan: “Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Sayı:3, Kasım 1981, s.3

Aksoyoğlu, Volkan: “Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi?” **Mali Pusula**, Yıl: 4, Sayı: 47, Kasım 2008, s.84-87

Aliefendioğlu, Yılmaz: (1) “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1 Sayı: 1, 1971, s.46-64

Aliefendioğlu, Yılmaz: (2) “Vergide Uzlaşma”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 8, Sayı:28-29, 1978, s.3-17

Aliefendioğlu, Yılmaz : (3) “Vergi Yargısı ve Sorunları”, **Danıştay Dergisi**, Ankara 1980, Yıl:9, Sayı: 32-33, s.135-154

Altındağ, Mehmet: “Uzlaşma Vaki Olmasa da Uzlaşmadan Yararlanılabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8 Sayı: 86, Şubat 2000, s.70

Arpacı, A.Ömer: “Mahalli İdarelerce Tarh ve Tahakkuk Ettirilen Vergilerde Uzlaşma”, **Maliye Postası**, 1 Eylül 2007, s.70-74

Baykara, Bedir: “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunu Kabul Anlamına Gelmez”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 318, Mart 2008, s.8-10

Büyükkayalar, Ali: “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1987/2, s.38-48

Candan, Turgut: “Uzlaşma I”, **Maliye Postası**, Yıl:13, Sayı:271, 15 Aralık 1991, s.61-63

Candan, Turgut : “Uzlaşma XVII”, **Maliye Postası**, Yıl:13, Sayı:287, 15 Ağustos 1992, s.39

Çolak, Mustafa: “Uzlaşmada Tartışmalı Birkaç Konu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı 95, Kasım 2000, s.167

Çomaklı, Şafak Ertan: “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:16, Sayı:182, Şubat 2008, s.300-304

Demir, Ali: “Uzlaşma Müessesesinden Beklenen Faydanın Sağlanabilmesi İçin İki Öneri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 88, Aralık 1988, s.39-45

Demir, Onur: “Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi” www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc (çevrimiçi) 13.4.2009

Demirci, Ünal: “Vergi Hukukunda Uzlaşma-3”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Nisan 2005, Sayı: 438, s.197-199

Demirkan, Uçar: “Vergilemede Uzlaşma”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart 2008, Sayı:51, s.174-176

Durgun, Ercan: “Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Dava Açma Süresi”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Mayıs 2001, s.50-55

Erkuş, Levent : “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları ve Uzlaşmada Birliğin Sağlanması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 528, Şubat 2009, s.123-126

Günay, Fehmi : “01.01.2006 Tarihinden Önceki Dönemlere İlişkin Olup Bu Tarihten Sonra Ortaya Çıkan ve Vergi Kaçakçılığı Fiiline Bağlı Olarak Üç Kat Vergi Zıyaı Cezası Kesilmesi Gereken Tarhiyata İlişkin Vergi ve Cezaların Uzlaşma Karşısındaki Durumu”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 239, Mart 2008, s.45-52

Gürel, Erdal: “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı ile İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 76, Cilt 1, İstanbul 1995, s.63-71

Hatipoğlu, Vefa “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan 2006, Sayı: 28, s.165-168

Keskin, Mikat: “Uzlaşma Müessesesi ve Uzlaşmanın Uygulanması Üzerine Bazı Düşünceler”, **Maliye Yazıları**, Nisan-Mayıs, 1983, s.56

Kotay, Fatih : “Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Raporu**, Eylül 2008, Sayı: 102-108

Kızılot, Şükrü: “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:62, Ekim 1986, s.19

Kızılot, Zuhâl: “Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:16, Sayı: 184, Nisan 2008, s.272-275

Küçükkaya, Mehmet, Gökçe Sarısu: “Vergi İhtilafında Uzlaşmanın Vergiselliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 16, Sayı 185, Mayıs 2008, s.286-292

Organ, İbrahim: “Eleştirel Bir Yaklaşım- Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2006, Sayı 213, s.162-173

Özdemir, Muharrem: “Uzlaşma Hükümleri Kesin Değil Midir?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Aralık 2004, Sayı: 430, s.76-78

Özyer, M. Ali: “Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişiklik”, **Maliye Postası**, 1 Eylül 1998, s.58-62

Serim, Nilgün: “Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 214, Temmuz 2006, s.97-111

Tanrıkulu, Lütfi: “Uzlaşma Kamu Davası Açılmasını Gerektiren Kaçakçılık Suçlarını Ortadan Kaldırır mı?”, **Vergi Dünyası**, Aralık 1993, Sayı: 148, s.42-51

Taşkan, Yusuf Ziya: “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 221, Şubat 2007, s.131-137

Tuncer, Selahattin: “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Mükellefin Dergisi**, sayı:21, s. 52-61

Tunç, Ömer: “ABD.’de Vergi İncelemesi”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 17-18, Mart-Haziran 1989, s.62

Yücel, Tugay: “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Nisan 1988, Sayı: 80, s.24-30

www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=104593,00.html (çevrimiçi)
12.05.2009

www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006315529&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20090913&fastPos=7&fastReqId=128563733&oldAction=rechCodeArticle (çevrimiçi) 22.08.2009

arsiv.ntvmsnbc.com/news/86482.asp (çevrimiçi) 1.8.2009

Genel Tebliğ ve Yönetmelikler

5.1.2008 Tarihli ve 26747 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 379 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

10.5.2007 Tarihli ve 26518 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 372 sSıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

23.3.2007 Tarihli ve 26571 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

11.7.2006 Tarihli ve 26225 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 360 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

23.2.2006 Tarihli ve 26089 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 356 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

22.10.2005 Tarihli ve 25974 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

8.7.2005 Tarihli ve 25869 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

24.8.1999 Tarih ve 23796 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

3.2.1999 Tarih ve 23600 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği

Maliye Bakanlığının 01.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/28805210/13454 sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, Sıra No:1984/5

Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu İç genelgesi, Sıra No:1984/3

Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, Sıra No:1987/3

Mahkeme Kararları

Anayasa Mahkemesi 06.01.2005 tarih, E:2001/3, K:2005/4

Danıştay 3. Dairesi, 4.5.2000 tarih, E:1998/4552, K: 2000/1763

Danıştay 4. Dairesi, 9.2.1998 tarih, E: 1997/3104, K: 1998/409

Danıştay 4. Dairesi, 13.3.1989 tarih, E:1998/1409, K: 1989/1264

Danıştay 4. Dairesi, 14.6.2000 tarih, E:1999/5632, K:2000/9810

Danıştay 7. Dairesi, 4.6.1990 tarih, E:1990/1246, K: 1990/1543

Danıştay 9. Dairesi, 26.4.1994 tarih, E:1993/2643, K: 1994/2059

Danıştay 4. Dairesi, 14.6.2000 tarih, E:1999/5632, K:2000/9810

..... UZLAŞMA KOMİSYON BAŞKANLIĞINA
ŞEHİR

UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN

ADI VE SOYADI :
AÇIK ADRESİ :
HESAP NUMARASI :
EV VEYA İŞ TELEFONU :

TEBLİĞ EDİLEN İHBARNAMENİN

DÜZENLEME VE TANZİM TARİHİ :...../...../.....
CİLT VE SIRA NUMARALARI :...../...../.....
İHBARNAME TEBLİĞ TARİHİ :...../...../.....

VERGİNİN

DÖNEMİ :
NEV'İ :
MİKTARI :

CEZANIN

NEV'İ :
MİKTARI :

Yukarıda ihbarnamenin tarih ve numaralarını, dönemini, vergi ve ceza nevi'leri ile miktarlarını belirttiğim tarhiyatlar üzerine 213 sayılı VUK'na 205 sayılı kanunla EK: 1-6 maddeler gereğince uzlaşmak istiyorum.

Dilekçemin kabulü ile komisyona davet edileceğim gün ve saatin bildirilmesini arz ederim.

...../...../.....

Mükellef Veya Vekilinin İmzası

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Uzlaşma Komisyonları	Kurulma Bölgesi	Kurulduğu İller	Yetki Sınırı Vergi, Resim ve Haraçlar (YTL)	
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu			20.000.000	
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	Istanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	Istanbul	900.000	
	I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Ankara, İzmir	750.000	
	II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	600.000	
	III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	450.000	
	IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	300.000	
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	Istanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000	
		I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Ankara, İzmir	12.500
	İİ Merkezlerindeki (Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllerde Büyükşehir Mücavir Alan Sınırları İçinde) Vergi Dairesi Bünyesinde Kurulan	II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	7.500
		III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	5.000
		IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	3.000
		I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Ankara, İzmir	30.000
	İİ Merkezleri Dışında Yer Alan Vergi Dairesi Bünyesinde Kurulan	II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	25.000
		III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	20.000
		IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	15.000
		I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Ankara, İzmir	6.000
	Mal Mütürlükleri Bünyesinde Kurulan	II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	5.000
		III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	4.000
		IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	3.000
		I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Ankara, İzmir	6.000

