

**BİR UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMİ  
OLARAK UZLAŞMA KURUMUNUN  
KÜTAHYA UYGULAMASI ÖRNEĞİNDE  
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Mustafa YILMAZ  
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Eskişehir-2001**

**BİR UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMİ OLARAK UZLAŞMA  
KURUMUNUN KÜTAHYA UYGULAMASI ÖRNEĞİNDE  
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Mustafa YILMAZ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Doç Dr. Recai DÖNMEZ**

**Eskişehir**

**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Şubat 2001**

**YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ**

**BİR UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMİ OLARAK UZLAŞMA**

**KURUMUNUN KÜTAHYA UYGULAMASI ÖRNEĞİNDE**

**İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Mustafa YILMAZ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şubat 2001**

**Danışman: Doç Dr. Recai DÖNMEZ**

Günümüzde, giderek daha fazla karmaşık bir yapıya sahip hale gelen ve başlı başına bir ihtisas alanı oluşturan vergi konusu, idare ile mükellef arasında en çok uyuşmazlık yaratan alanlardan biri durumuna gelmiştir.

Bunun neticesi olarak da; uyuşmazlıklar vergi idaresini, vergi mahkemesini ve Danıştay'ı uzun süre işgal etmektedir. Sonuçta haklı ve haksız belli olmakta, fakat bu neticeye ulaşıncaya kadar da idare ve mükellef, hem zaman harcamakta hem de bir kısım gider yapmaktadır. Bu noktada ise, her iki tarafın menfaatleri birleşmektedir.

Vergi hukukumuzda uzlaşma; mükellef ile idarenin, uyuşmazlık konusu olabilecek ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları üzerinde anlaşmaları ve muhtemel uyuşmazlıkları yargı aşamasından önce çözmeleri şeklinde uygulanan bir kurumdur.

Vergi uyuşmazlıkları ve bunların çözüm yolları ile bu uyuşmazlıkların idare aleyhine sonuçlanmasının nedenleri çalışmamın birinci bölümünü oluşturmaktadır.

İkinci bölümde, uyuşmazlık çözüm yollarından olan uzlaşma kurumunun teorik esasları ve Türk Vergi Hukukunda uzlaşma konusu ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde uzlaşma kurumunun genel bir değerlendirmesi yapılmıştır.

Tez çalışmamın dördüncü bölümünü, 1994-1998 döneminde Kutahya İli ve Simav İlçe Vergi Dairesi Müdürlüğünde yapılan uzlaşma uygulamaları ve bunların sonuçları oluşturmaktadır.

Çalışmamın sonuç bölümünde, uzlaşma uygulamalarında ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

**ABSTRACT****Master of Science Thesis****INVESTIGATION AND EVALUTION OF A COMPRIMISE  
INSTITUTION AS A CONFLICT RESOLUTION  
METHOD IN A CASE IN KUTAHYA****Mustafa YILMAZ****Finance Department  
Anadolu University, Institue of Social Sciences****Advisor: Ass.Prof. Recai DÖNMEZ****2001, Page 97**

**Tax has become one of the biggest problematic areas between administrations and taxpayer and is getting more and more complex everyday and is a study field on its own.**

**Cosequently, conflicts stemming from tax payments keep tax administrations, tax courts and state council busy for a long time. Following this period, which side is right and wrong can be determined but time and money are wasted for a simple decision. At this point both sides interest come to fore.**

**In our tax law, comprimise is defined as a period in which sides solve their problems without appearing in court and they come to apreement on tax payments assigned for support, by force or by administrations and also on the fines to be paid.**

**In the first part of my study, I've included tax conflicts and resolutions and the reasons why cases are concluded against administrations.**

**In the second part, I've dwelled on the theoritical bases of conflict institution, which is one of the conflict institution ways, and also I've included conflict matter as explained in Turkish Tax Law.**

**In the third part, I've made a general review of conflict institutions.**

**In the fourth part, comprimise practices which took place between 1994-1998 in Simav Town Tax Administration, Kütahya and their results have been included.**

**In the conclusion part of my study, I have included some of the problems which have appeared in comprimise practices and also included are solutions.**

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Mustafa YILMAZ'ın "Bir Uyuşmazlık Çözüm Yöntemi Olarak Uzlaşma Kurumunun Kütahya Uygulaması Örneğinde İncelenmesi ve Değerlendirilmesi" başlıklı tezi 14 Mayıs 2001 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza \_\_\_\_\_

Üye (Tez Danışmanı) : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ  
Üye : Prof.Dr.Fethi HEPER  
Üye : Yrd.Doç.Dr.Ergün KAYA

Prof.Dr. ~~Fatih~~ ZKALP  
Anadolu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

# İÇİNDEKİLER

ÖZ .....	ii
ABSTRACT .....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA GENEL BAKIŞ

1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE TÜRLERİ.....	2
1.1. Genel Olarak Uyuşmazlık Kavramı.....	2
1.2. Vergi Hukukunda Uyuşmazlık Kavramı ve Türleri .....	3
1.2.1. Uyuşmazlık Kavramı .....	3
1.2.2. Uyuşmazlık Türleri .....	3
2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARE ALEYHİNE SONUÇLANMASININ NEDENLERİ .....	4
2.1 Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler .....	5
2.1.1. Mevzuata Açıkça Aykırı Nitelikte İdari İşlemler Yapılması .....	5
2.1.2. Bütün Davaların Temyiz Ediliyor Olması .....	6
2.1.3. Açıklama Gerektiren Konularda Gerekli Düzenlemelerin Zamanında Yapılmaması .....	6
2.1.4. Davaların Üzerinde Önemle Durulmaması.....	7
2.2 Yargı Organlarından Kaynaklanan Nedenler.....	7
2.2.1. Vergi Hukukuna Diğer Hukuk Dallarında Var Olan İlkelerle Yaklaşılması.....	7
2.2.2. Bazı Konularda Yargıçların Peşin Hükümlü Olması .....	8
2.2.3. Yargıçların Vicdani Kanaatlerinin Yasa Hükümünün Önüne Geçmesi.....	9

<b>3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI .....</b>	<b>9</b>
3.1. İdari Çözüm Yolları .....	10
3.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme .....	11
3.1.2. Pişmanlık ve Islah.....	12
3.1.3. Cezalarda İndirimi .....	13
3.1.4. Uzlaşma.....	14
3.2. Yargısal Çözüm Yolları .....	15

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **BİR UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMİ OLARAK UZLAŞMA KURUMUNUN TEORİK ESASLARI VE TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA**

<b>1. UZLAŞMA KAVRAMI VE TANIMLANMASI.....</b>	<b>16</b>
<b>2. UZLAŞMANIN İŞLEVLERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ .....</b>	<b>17</b>
2.1. Uzlaşma Kurumunun İşlevleri.....	17
2.1.1. Yükümlüler Açısından .....	18
2.1.2. Vergi İdaresi Açısından .....	19
2.1.3. Vergi Yargısı Açısından .....	20
2.2. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği.....	20
<b>3. UZLAŞMA KURUMUNUN YANINDA VE KARŞISINDA OLAN GÖRÜŞLER.....</b>	<b>22</b>
3.1. Uzlaşma Yanlısı Görüşler.....	22
3.1.1. Tarhiyattan Önceki Sebepler .....	22
3.1.2. Tarhiyat Sonrası Sebepler .....	23
3.2. Uzlaşmanın Karşısında Olan Görüşler .....	23

<b>4. UZLAŞMA KURUMUNUN DİĞER UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI</b> .....	24
4.1. İdari Çözüm Yolları İle Karşılaştırılması .....	24
4.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme İle Uzlaşmanın Karşılaştırılması.....	24
4.1.2. Pişmanlık ve Islah İle Uzlaşmanın Karşılaştırılması .....	26
4.1.3. Ceza İndirimi İle Uzlaşmanın Karşılaştırılması.....	27
4.2. Yargısal Çözüm Yolları İle Uzlaşmanın Karşılaştırılması .....	29
<b>5. UZLAŞMA KURUMUNUN VERGİ AFLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI</b> .....	29
<b>6. HUKUK VE İKTİSAT TEORİSİ AÇISINDAN UZLAŞMA</b> .....	30
<b>7. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA</b> .....	33
7.1. Tarihsel Gelişim .....	33
7.2. Uzlaşma Çeşitleri .....	39
7.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	39
7.2.1.1. Komisyonların Oluşumu.....	40
7.2.1.1.1. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu.....	41
7.2.1.1.2. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu.....	41
7.2.1.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu .....	43
7.2.1.2. Komisyonların Yetkisi.....	43
7.2.1.3. Uzlaşmanın Yapılması.....	44
7.2.1.4. Uzlaşmanın Sonuçları.....	47
7.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma .....	49
7.2.2.1. Komisyonların Oluşumu .....	50
7.2.2.1.1. İl Uzlaşma Komisyonu .....	51
7.2.2.1.2. İlçe Uzlaşma Komisyonu .....	51
7.2.2.1.3. Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonu .....	51
7.2.2.1.4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu .....	51



7.2.2.2. Komisyonların Yetkisi .....	51
7.2.2.3. Uzlaşmanın Yapılması.....	52
7.2.2.4. Uzlaşmanın Sonuçları.....	54

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

<b>1. UZLAŞMA HATALARI VE ÇÖZÜM YOLLARI .....</b>	<b>57</b>
1.1. Yapılmış Bir Uzlaşmanın Hatalı Olduğunu Gösteren Hususlar ve Bunların Çözüm Yolları.....	57
1.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Hatalı Olması.....	58
1.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Hatalı Olması .....	60
1.2. Uzlaşmalardaki Hataların Düzeltilmesini İsteyen Mükelleflerin Karşılaşabilecekleri Sorunlar .....	61
1.2.1. Mükelleflerin, Hatalı Olarak Yapılmış Uzlaşmaların Düzeltilmesine İlişkin Taleplerinin Red Edilmesi Halinde.....	61
1.2.2. Uzlaşılmış Vergi ve Cezalarla İlgili Olarak Öncelikle Yargıya Başvurulması Halinde.....	62
1.2.3. Uzlaşmanın Yeniden Yapılması Halinde Gecikme Faizinin Hesaplanması.....	62
<b>2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA İLE ÇÖZÜMLENMESİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR.....</b>	<b>63</b>
2.1. Konu Bakımından.....	64
2.2. Vergi Türü Bakımından .....	65
2.3. Tarhiyatın Muhteviyatı Bakımından.....	66
2.4. Tarhiyatın İlgili Bulunduğu Vergilendirme Dönemi Bakımından .....	66
2.5. Tarhiyatın Muhatabı Bakımından.....	67
2.6. Uzlaşmanın Bütünlüğü ve Kısmi Uzlaşma Bakımından .....	68
2.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada, Vergi Ziyayı Cezasının Hesaplanması Bakımından .....	69

<b>3. UZLAŞMA KURUMUNUN ETKİNLİĞİ.....</b>	<b>71</b>
3.1. Kanunla Getirilen Uzlaşma Gerekçelerinin Değerlendirilmesi .....	71
3.1.1. Vergi Kanunlarına Yeterince Nüfuz Edememek .....	71
3.1.2. VUK' nun 369. Maddesinde Yer Alan Yanılma Hali .....	72
3.1.3. VUK' nun 116, 117 ve 118. Maddelerindeki Vergi, Hesap ve Vergilendirme Hataları.....	72
3.1.4. Her Türlü Maddi Hata.....	73
3.1.5. İhtilaf Konusu Olayda Yargı Kararları İle İdarenin Görüş Farklılığının Olması .....	73
3.2. İdarenin Uzlaşma Kurumuna İhtiyaç Nedenleri .....	74
3.3. Avrupa ve ABD' deki Durum .....	74
<b>4. UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>75</b>

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **1994-1998 DÖNEMİ KÜTAHYA İLİ VE SİMAV İLÇE VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNDE YAPILAN UZLAŞMA UYGULAMALARI**

<b>1. 1994-1998 DÖNEMİ, GELİR MÜDÜRLÜĞÜ TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA SONUÇLARI .....</b>	<b>80</b>
<b>2. 1994-1998 DÖNEMİ, SİMAV VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SONUÇLARI.....</b>	<b>83</b>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>87</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>90</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>98</b>

## GİRİŞ

Devletin fonksiyonlarını ifa edebilmesi, yani kamu hizmetlerini ve kendisine düşen görevlerini düzenli ve başarılı bir şekilde yerine getirebilmesi için bir takım mali araçlara ihtiyacı vardır. Bu mali araçların en önemlisi vergilerdir. Vergi, devletin egemenlik hakkına dayanarak hukuki cebir altında, belirli hukuk kurallarına uygun bir şekilde kişilerden karşılıksız ve tek taraflı olarak aldığı ekonomik değerlerdir. O halde, devlet kamu hizmetlerini ifa edebilmesi için egemenlik hakkına dayanarak kişilerden mali güçlerine göre bir takım ekonomik değerleri vergi adı altında almak durumundadır.

Bu bağlamda devlet, kamu hizmetlerinin finansman ihtiyacını karşılamak üzere daha fazla vergi toplamak istemekte; kişi ise, kullanılabilir gelir miktarının azalmaması için daha az vergi ödemeyi tercih etmektedir. Çatışan bu iki çıkarın birlikte gözetilmesi, bu arada kamu hizmetleri ile gerçekleştirilecek kamu yararının göz ardı edilmemesi, vergilendirme alanındaki devlet-kişi ilişkilerinin belli kurallara bağlanması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır.

Bu çalışmada, gelir idaresinin mükelleflerle olan uyumsuzluklarının, idari çözüm yollarından olan uzlaşma kurumu aracılığıyla çözümlenmesi üzerinde durulmuştur.

Birinci bölümde, vergi uyumsuzluklarının neler olduğu, bunların idari ve yargı aşamasında nasıl çözüme kavuşturulduğu konuları ele alınmıştır.

İkinci bölümde, uzlaşma kurumunun teorik esasları, diğer uyumsuzluk çözüm yollarıyla karşılaştırması ve Türk Vergi Hukukundaki gelişimi ana hatlarıyla açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, uzlaşma kurumunun değerlendirilmesi yapılarak, vergi uyumsuzluklarının uzlaşma ile çözümlenmesinde ortaya çıkan sorunlar ve bu kurumun etkinliği anlatılmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde, Kütahya İli Gelir Müdürlüğü ile Simav İlçe Vergi Dairesi Müdürlüğünde yapılan 1994-1998 dönemi uzlaşma uygulamaları ve bunların sonuçlarına yer verilmiştir.

Çalışma dört bölüme ilişkin bir takım tespitler ve önerileri içeren sonuç bölümüyle tamamlanmıştır. Ekler de uzlaşma uygulamalarında kullanılan formlara yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA GENEL BAKIŞ

#### 1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE TÜRLERİ

##### 1.1. Genel Olarak Uyuşmazlık Kavramı

Uyuşmazlık karşılıklı iki tarafın herhangi bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları yüzünden düşülen anlaşmazlığı ifade eder.

Bir ülkede kişilerin karşılıklı hak ve menfaatleri nasıl birbirine karşı hukuk düzeni içinde korunuyorsa, aynı kişilerin hak ve menfaatlerinin idareye karşı da korunması gerekir. Bu, aynı zamanda toplumun ve hukuk devleti ilkesinin de tabii bir sonucudur. Aksi halde hukuk devletinden değil, polis devletinden, insanca yaşamadan değil aşiret düzeninden söz edilmelidir.

Hukuk devleti ise toplumda belli yasaların ve bunlara kaynak olan diğer sosyal normların egemen olduğu ve bu kurallar içinde bireylerin ve idari yapı olarak Devletin yer aldığı bir yaşama biçimidir. Hukuk düzeninde uyuşmazlık neden ve nasıl çıkmaktadır? Hukukun hiçbir alanı düşünülemez ki, düzenlediği alanda meydana gelen olayları tam kavrasın veya çözüme kavuştursun. Veya hukuka aykırılığın hiç bulunmadığı bir ülke olabilsin. Özellikle vergi hukukunda yasa koyucunun önüne geçemeyeceği ve kanunların bizzat organik yapılarından doğan bu zaafi, genellikle yorum farklarından ortaya çıkar. Hukuk düzeninde uyuşmazlıklar gene kendi düzeni içinde ve kendi kuralları ile çözümlenir. Şu halde vergi hukukumuz da, çeşitli uyuşmazlıkları yapısında barındırmaya zorunludur.

Yasaların yorum ve uygulamasında kanuni gerçeği bulabilmek için lafzını ve ruhunu birlikte değerlendirmek gerekir. Kanunun lafız ibaresi teknik ve manâ, ruhu da mantık örgüsünü oluşturur. Şu halde her şeyden önce yasa metninin tam ve en isabetli sözlük anlamını bulmak gerekir. Bunun için maddelerin alt ve üst başlıklarından bile yararlanılır.

Kanunun ruhundan anlaşılan ise, bu hükmü getirmekte güdülen amaç esastır. Bunu tasarı ve gerekçelerde, görüşmelerde bulmak mümkündür. Yasaların şekli de, ruhu da önemli ise de, mantıki yorum olan ikincisine ancak metin başka türlü çözülemediği zaman başvurulmalıdır <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> O. S. KOCAHANOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, İstanbul, 1982, s. 17, 18, 19.

## 1.2. Vergi Hukukunda Uyuşmazlık Kavramı Ve Türleri

### 1.2.1. Uyuşmazlık Kavramı

Uyuşmazlık, vergi uygulaması sırasında ortaya çıkan bazı sonuçlarda vergi mükellefleri ile vergi idaresinin fikir birliğine varamamasıdır<sup>2</sup>.

Vergi uyuşmazlıkları, özellikle dinamik olan ekonomik ilişkilere statik düzenlemelerin ayak uyduramamasından kaynaklanmaktadır. Gerçekten, ekonomik ve hukuki ilişkiler sürekli genişlemekte, yeni boyutlar kazanmaktadır. Oysa hukuki düzenlemeler genellikle statik yapıda olduklarından bu sürekli gelişimi izleyememektedir. Bunun sonucu olarak, vergilendirmeye ilişkin sorunlar ortaya çıkmaktadır. Öte yandan kanundan doğan boşluklar ( vergiden kaçınma ) ve kanunlara uymamak da ( vergi kaçırma ) uyuşmazlıkların önemli sebepleri arasında yer almaktadır.

Vergi kanunlarının sayısının çok olması ve ekonomik hayatın devamlı değişmesi sonucu, bu kanunların sık sık değiştirilmesi gerek yükümlülerin gerek vergi idaresinin hataya düşmelerine sebep olmaktadır. Aynı zamanda, vergiler alınırken vergi memurlarının hazineci zihniyetle hareket etmeleri, vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamaları, devlete daha fazla gelir temin etme ve sorumluluktan kaçma arzularının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, bazı yükümlülerde kanunen vermesi gereken vergiden daha az vergi vermek veya hiç vermemek arzusuyla hareket ettiklerinde, yasama organının arzu ettiği vergi adaletini sağlamak mümkün olamamaktadır. Hatta, vergi idaresinin ve yükümlülerin bu hatalı davranışları vergi adaletini gerçekleştirmek şöyle dursun, yeni adaletsizlikler ortaya çıkarmaktadır.

Bunlar dışında, vergiye ilişkin olarak uygulanan kanunların Anayasaya, tüzük, yönetmelik gibi mevzuatın da kanunlara aykırılığı iddiası ile de uyuşmazlıklar çıkabilmektedir<sup>3</sup>.

### 1.2.2. Uyuşmazlık Türleri

Vergi uyuşmazlıkları başlıca; yükümlülük, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Yükümlülük uyuşmazlıkları, verginin matrahının belli edilmesi ve belirlenmesi, verginin tutarı, muafiyet ve istisnalar ve yükümlünün şahsında hatalar

<sup>2</sup> Ş. AKSOY, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, İstanbul, 1990, s. 65.

<sup>3</sup> Y. KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukuku, İst, 1995, s. 5.

nedeniyle meydana gelir. Ceza kesmede uyuşmazlık, vergi suçlarına ait bir uyuşmazlıktır. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emirlerine, ilgili şahsın borcu olmadığı, bunu tamamen veya kısmen ödediği ve borcun zamanaşımına uğradığı iddialarından doğar. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk, haciz, doğal afetler nedeniyle vergilerin terkin ve vergilerin tecili işlemlerinden doğan uyuşmazlıkları da bu tür uyuşmazlıklar arasında saymak mümkündür.

Bu üç ana kategoriye, yetki tecavüzünden doğan uyuşmazlıklar ile kanuna aykırılık iddialarından doğan uyuşmazlıklar da eklenebilir. Yetki tecavüzünden doğan uyuşmazlıklar, yükümlülerin vergi konusundaki idari düzenlemelerin kanunlara aykırılığını ileri sürmelerinden; kanuna aykırılık iddialarından doğan uyuşmazlıklar ise, salınan vergilerin dayanağını oluşturan metnin kanuna veya hukukun genel ilkelerine aykırı olduğu görüşlerinden ortaya çıkar <sup>4</sup>.

## 2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARE ALEYHİNE SONUÇLANMASININ NEDENLERİ

Vergi uyuşmazlıklarından, Danıştay aşamasında çözüme kavuşturulanların bir kısmı üzerinde yapılan bir çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır: <sup>5</sup>.

\*1995 yılında temyiz istemiyle Danıştay 4. Dairesi'ne intikal ettirilen ve 1996 yılında sonuçlanan gelir vergisine ilişkin 1981 davanın 1781'i mükellef lehine, 200'ü idare lehine karara bağlanmıştır. Yani bu davaların % 89,9'u idare aleyhine sonuçlanmıştır.

\*1995 yılında temyiz istemiyle Danıştay 4. Dairesi'ne intikal ettirilen ve 1996 yılında sonuçlanan, kurumlar vergisine ilişkin 804 davanın 730'u mükellef, 74'ü ise idare lehine karara bağlanmıştır. Kurumlar vergisi uyuşmazlıklarından idare aleyhine sonuçlananların oranı % 90,8'dir.

\*1995 yılında Danıştay 4. Daireye gelen gelir vergisine ilişkin davaların 1648'i (% 83,2) idare, 333'ü (% 16,8) ise mükellefler tarafından temyiz edilmiştir.

\*1995 yılında Danıştay 4. Daireye gelen kurumlar vergisine ilişkin davaların 686'sı (% 85,3) idare, 118'i (14,7) ise mükellefler tarafından temyiz edilmiştir.

<sup>4</sup> K. MUTLUER, Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir, 1975, s. 8.

<sup>5</sup> İ. ENGİN, "Vergi Davaları", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 59.

\*Vergi idaresinin temyiz ettiği davalardan mükellefler lehine sonuçlananların oranı gelir vergisi uyuşmazlıklarında % 97,8 kurumlar vergisi uyuşmazlıklarında % 97,4'tür

Son derece çarpıcı olan bu sonuçların, diğer vergilere ilişkin olarak Danıştay'ın diğer dairelerinde, vergi ve bölge idare mahkemelerinde sonuçlandırılan davalarda da farklı olmadığı tahmin edilmektedir. Bu nedenle bu sonuçlar üzerinde en çok düşünmesi gereken tarafın idare olduğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi davalarının büyük çoğunluğunun idare aleyhine sonuçlanması, üzerinde önemle düşünülmesini gerekli kılmaktadır. Bu sonuç ilk bakışta, idarenin uyuşmazlık yaratarak gereksiz yere yargı organlarını meşgul ettiği yolunda bir mesaj vermektedir. İdarenin yargı organlarını gereksiz yere meşgul ettiği kanısı yanlış olmamakla birlikte, bu sonucun başka nedenleri de vardır. Bu nedenler idareden kaynaklanan nedenler ve yargıdan kaynaklanan nedenler olmak üzere iki ana başlık altında irdelenmiştir.

## **2.1. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler**

Davaların % 90 gibi çok büyük kısmının idare aleyhine sonuçlanıyor olması, uyuşmazlıklarda haksız tarafın idare olduğuna ilişkin ihtimali zaten güçlendirmektedir. Bu mesaj açıktır, bu nedenle, idarenin vergi uyuşmazlıklarına yol açan hukuki yanlışlıkları ve bunların nedenleri üzerinde durularak, ortadan kaldırması, bu iç açıcı olmayan sonucun bundan sonraki dönemlerde olumlu yönde değişmesine yardımcı olacaktır. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak verilen kararlar üzerinde yapılan çalışmada, idarenin hukuki yanlışlıkları olarak görülebilecek hususlar şöyle tespit edilmiştir:

### **2.1.1. Mevzuata Açıkça Aykırı Nitelikte İdari İşlemler Yapılması**

Bazı vergi uyuşmazlıkları vergi idaresinin hukuka ve mevzuata açıkça aykırı nitelikte tesis ettiği işlemlerinden kaynaklanmaktadır.

Örneğin, mükellef tarafından dava konusu yapılan bir olayda, bilinen adrese posta vasıtasıyla tebligat yapılmadan ilan tebligat yapıldığı belirtilerek işlemin iptali istenmiş, mahkeme de istemi yerinde görerek yapılan işlemin iptal edilmesine karar vermiştir. Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 103. maddesine göre ilan tebligat yapmak muhatabın adresi bilinmez ve ulaşılamazsa söz konusu olur. Aksi halde bilinen

adrese posta yolu ile tebligat yapılır. Bu nedenle idarenin yaptığı işlemin kanuna aykırı olduğu konusunda kuşku bulunmamaktadır.

### **2.1.2. Bütün Davaların Temyiz Ediliyor Olması**

Kanımızca idarenin, en çok bu nedenle üzerinde değerlendirme yapması gerekmektedir. Çünkü yukarıda da ifade ettiğimiz gibi; davaların yaklaşık % 85' inin idare tarafından temyiz edildiği, buna karşın idarece temyiz edilen davaların % 97' sinin mükellef lehine sonuçlandığı ortadadır. Bu hukuka aykırılığı şüphe götürmeyen davaların dahi temyiz edildiğine işaret etmektedir.

Öyle ki, mahkemenin sadece yargılama giderlerinin idareye yüklenmesine karar verdiği davanın dahi, temyiz edildiğine rastlanmaktadır. Bütün davaların temyiz edilmesi yasal zorunluluk olmakla birlikte, davadan vazgeçme kararı vermeye yetkili makam olarak 4353 sayılı Kanunda Maliye Bakanlığı belirtilmiş olup, bakanlığın 1997/14 nolu uygulama iç genelgesi şu şekildedir;

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesinin beşinci fıkrasında, Bakanlığımızca tespit edilecek hadlerle sınırlı olmak şartıyla Danıştay'da temyiz davası açılmasına ilişkin izin verme yetkisinin Defterdarlıklara devredilebileceği hükme bağlanmıştır. Son olarak 291 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile gerek defterdarlıkların gerekse vergi dairesi başkanlıklarının vergi mahkemesi kararlarına karşı Danıştay'da temyiz davası açma yetkileri 01.01.2001 tarihinden geçerli olmak üzere 50 milyar liraya yükseltilmiştir.<sup>6</sup>

### **2.1.3. Açıklama Gerektiren Konularda Gerekli Düzenlemelerin Zamanında Yapılmaması**

Vergi mevzuatında bazı konular, net olarak çözüme kavuşturulmamış durumdadır. Bu konulardan bir kısmı yasa ile, bir kısmı da genel tebliğ vb. düzenleyici işlemlerle çözüme ihtiyaç göstermektedir. Zamanında mevzuatta yeterli düzenlemelerin mevcut olmaması idare ile mükellefler arasında uyuşmazlıklara yol açmaktadır. Diğer bir deyişle, ortaya çıkan somut olaya uygulanacak soyut bir kural bulunamayınca, taraflar konuyu kendi çıkarları doğrultusunda değerlendirip sonuçlandırmaya çalışmakta, bu da uyuşmazlığa neden olmaktadır. Bu nedenle somut olaylar meydana

<sup>6</sup> Z. KARTAL, "Vergi Davalarının Sonuçları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 197, Ocak 1998, s. 113, 114.



geldiğinde uygulanacak kural bulunmadığı takdirde, konu uyuşmazlık aşamasına gelmeden soyut kural konulması yararlı olacaktır.

#### **2.1.4. Davaların Üzerinde Önemle Durulmaması**

Vergi davaları özenle takip edilmemektedir. Duruşmalı davalarda idareyi temsil edenler yeterli ilgiyi göstermemekte, mükellefin iddia ettiği hususlara tatmin edici karşılık verememektedir. Savunmalar, mükellefin iddia ettiği hususlara yanıt vermekten çoğu zaman uzaktır. Durum böyle iken teknik konular olmasının da etkisiyle vergi davalarını, takip eden tarafın kazandığı da bir gerçektir.

Bu nedenle davalarda savunmaların özenle hazırlanmasını sağlayacak, duruşmalarda idareyi temsil eden avukatların dava ile daha yakından ilgili olan bilgi ve belgelerle davaya iştirakini temin edecek bir takım önlemler alınması yararlı olacaktır.

### **2.2. Yargı Organlarından Kaynaklanan Nedenler**

Dava konusu yapılan uyuşmazlıklarda, olayların sav ve savunmalar ile kararların incelenmesinden, davaların büyük bir kısmının idare aleyhine sonuçlanmasının nedenlerinden bazılarının da yargı organlarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Bu nedenler de üç başlık altında ele alınmıştır.

#### **2.2.1. Vergi Hukukuna Diğer Hukuk Dallarında Var Olan İlkelerle Yaklaşılması**

Vergi hukuku kendine özgü kuralları ön planda olan bir kamu hukuku dalıdır. Bu hukuk dalında, kendine özgü kurallar geçerli olmakla birlikte, bazı konularda özel hukukun ve kamu hukukunun diğer dallarının bir takım müesseselerini de kaynak almak gerekmektedir. Ancak, vergi hukukunun kuralları diğer hukuk dallarındaki gibi esnek değildir, çok büyük bir kısmı emredici nitelikte hukuk kuralıdır. Emredici nitelikteki kurallar ise kamu düzeninin sağlanması ile doğrudan bağlantılı olup, bu kuralları ihlal edenlerin yaptırıma maruz kalmaları kaçınılmazdır.

Ancak, bazı konularda yargı organlarının vergi yasalarındaki mevcut kurallarla yetinmeyip, diğer hukuk dallarının ilkeleri ile konulara yaklaştıklarına rastlanmaktadır. Örneğin, ceza hukukunda bir suçun oluşması için gereken koşullar şunlardır;

\*Maddi unsur ( kanunlarda suç olarak tarif edilen fiilin işlenmiş olması ).

\*Manevi unsur ( failin kasıt veya ihmali ).

\*Hukuka aykırılık unsuru ( kanunlarda suç olarak tarif edilen fiilin işlenmesine diğer bir kanun maddesi ile,izin verilmiş olmaması ).

Vergi kanunlarında öngörülen ceza hükümlerinde de bu unsurlar temelde dikkate alınmış olmakla birlikte, fiilin işlenmiş olması durumunda çoğu zaman manevi unsurun mevcudiyeti varsayılmıştır. Diğer bir deyişle, fiilin işlenmesinde failin kasıt veya ihmalinin olduğunu kanıtlamaya gerek kalmamakta, yasa bu unsuru varsaymaktadır.

Bununla birlikte yargı organları bir çok davada, ayrıca failin kastına ilişkin bir tespit bulunmadığı gerekçesiyle işlemin iptaline karar vermiştir. Oysa vergi yasalarındaki ceza hükümleri vergi cezası uyuşmazlıklarını çözümlenmeye yeterli niteliktedir. Bu nedenle, yargı organlarının vergi uyuşmazlıklarını vergi yasalarındaki mevcut hükümlerle çözümlenmeye çaba göstermelerinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

### 2.2.2. Bazı Konularda Yargıçların Peşin Hükümlü Olması

Uyuşmazlıklara ilişkin olay, iddia , savunma ve kararların incelenmesinden, bazı konularda yargıçların, idare aleyhine karar vermek için gerekçe aramaya özel çaba gösterdikleri anlaşılmaktadır. Ayrıca bütün yargı mensuplarından, sağlıklı (tarafsız) karar vermelerini beklemek, gerçekçi bir yaklaşım olmaz.

Daha önceki bölümlerde de belirtildiği üzere vergi uyuşmazlıklarının teknik yönünün ağırlıklı olması nedeniyle davayı özenle takip eden tarafın kazandığı gerçektir. İdare davaları kazanmayı bir amaç olarak değil de uyuşmazlığı sürdürmeyi bir görev olarak görme yönünde bir izlenim verdiğinden davaların çoğu mükellef lehine sonuçlanmaktadır. İdarenin savunmalarının, davacının iddialarını yanıtlamaktan uzak olması ve duruşmalarda Hazine temsilcilerinin kayıtsız tutumu yargıçlarda "idarenin davayı kazanma gibi bir endişesi ve amacı yok" izlenimi vermektedir. Bu izlenim bazen yargıçları, dava dosyasını her yönüyle incelenmeksizin mükellefin iddialarına göre karar vermeye yöneltebilmektedir.

Danıştay'ın;

\*Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılmadığı gerekçesiyle tarhiyatın terkinine,

\*İncelemeye başlama tutanağı haricindeki diğer yazışmaların incelemeye başlandığını göstermeyeceği gerekçesiyle, anılan tutanak tarihinden önce yapılan pişmanlık talebinin kabul edilmesi gerektiğine,

ilişkin kararları bu hususta örnek olarak gösterilebilir.

### 2.2.3. Yargıçların Vicdani Kanaatlerinin Yasa Hükmünün Önüne Geçmesi

Bazı davalarda da yargıçların, vergi yasalarında yer alan hükümleri bir tarafa iterek sadece kendi vicdani kanaatlerini baz alarak karar verdikleri anlaşılmaktadır. Oysa vergilemeye ilişkin işlemlerde önce kanunun lafzına bakmak, lafzın açık olmadığı hallerde kuralın konuluş amacı ve diğer kurullarla bağlantısını gözönünde bulundurarak olayları çözüme kavuşturmak Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin gereğidir. Açık kanun hükmüne karşın, aksi yönde karar vermek görevi ihmal anlamına da gelebilir. Zira yargıçların da karar verme yetkisi kanunlarla sınırlıdır.

Bu hususta örnek olarak; Danıştay'ın, "olayda mükellefin vergi kaçırma yönünde kastı bulunduğu ilişkin bir tespit bulunmadığından kesilen ağır kusur cezasının veya kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesi" şeklindeki kararları gösterilebilir. Kastın tespit edilemediği hallerde kusur uygulanacağına ilişkin bir hüküm vergi kanunlarında mevcut değildir. Buna karşın Danıştay'ın Türkiye'de vergi kaçırmanın çoğunun cezalandırılmadığı yönündeki kabulü doğrultusunda, dava dolayısıyla önüne gelen mükelleflerin en az ceza ile kurtulması gerektiği kanısında olduğu anlaşılmaktadır

7

### 3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Türk pozitif hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını sistematize etmek gerekirse idarî çözümler (barışçıl çözümler) - yargısal çözümler ayrımı yapılabilir. İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir. Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir "çekişme" halinde getirilen

<sup>7</sup> KARTAL, a.g.e.,s. 115, 116.

uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına ( itiraz, temyiz ) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır <sup>8</sup>.

### 3.1. İdari Çözüm Yolları

Vergileme, doğal olarak mükelleflerle vergi idaresi arasında çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkarır. Vergi uygulamasında maddi yanlışlık yapıldığı iddialarından, kanunların yanlış uygulandığına, hatta uygulanmak istenen kanunun Anayasaya aykırı olduğuna kadar giden geniş bir yelpaze içindeki bu uyuşmazlıkların çözülmesi ya idare ile mükellef arasındaki ilişkilere dayalı tedbirlerle ya da yargı organlarının çalışmalarıyla gerçekleşir <sup>9</sup>.

Vergilendirmeden kaynaklanan ve çeşitli sebeplere dayanan sorunları önlemek için idare her türlü önlemi almak durumundadır. İhtiyaçları en iyi şekilde karşılayacak kanunî düzenlemelerin yapılması, yükümlülerin aydınlatılması, tutarlı ve istikrarlı bir uygulamanın yerleştirilmesi, bu sorunların azaltılabilmesinde başvurulabilecek önlemlerdendir. Ancak bütün bu önlemlere karşın yine de sorunlar çıkabilecektir. İdare bu sorunları yükümlü ile kuracağı iyi bir diyalog ve karşılıklı anlaşma ile kısa sürede ve az masrafla çözebilir. Bu yola uyuşmazlıkların idare aşamasında çözülmesi denilmektedir. Yabancı ülkelerde, başta uzlaşma olmak üzere, sıkça başvuru olan bu önlemler vergi sorunlarının çözümünde önemli rol oynamaktadır. Türkiye'de de, etkinliği aynı derecede olmamakla birlikte, vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirim gibi bazı yollar kabul edilmiştir <sup>10</sup>.

İdari çözümler adı altında toplanabilecek ilk gruptaki tedbirler, bazı ülkeler uygulamalarında, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için denenmesi hukuken zorunlu yolları oluşturur. Türkiye' de böyle bir zorunluluk bulunmadığından aşağıda özetlenen bu tedbirler temelde, idare ile mükelleflerin karşılıklı rızalarına dayalı yöntemler sayılmalıdır.

<sup>8</sup> M.ÖNCEL, A.KUMRULU, N.ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Ankara, 1998, s. 169, 170.

<sup>9</sup> Ö. ULUATAM, Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler, Ankara, 1995, s. 232.

<sup>10</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 5, 6.

### 3.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme

Vergileme konusunda mükellefle vergi dairesi arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların ilki, hayli kolaylıkla görülebilen ve her iki tarafça da üzerinde, fazla güçlük çıkmadan, anlaşılabilir olan bazı vergi hatalarına ilişkin olabilir. Bu tür yanlışlıkların ortadan kaldırılması imkânını sağlayacak bir çözüm yolu, yargı organlarına kadar gidecek uyuşmazlıkların, hiç değilse bir bölümünü, ortadan kaldıracaktır.

Vergi Usul Kanununun 116 ile 126 . maddeleri arasında düzenlenen "vergi hatalarının düzeltilmesi" mekanizması işte bu gereksinmeye cevap vermek amacıyla ortaya konmuştur. Ancak, bu kurum düzenlenirken vergi hatası kavramı dar biçimde tanımlandığından ve belli tür uyuşmazlıklar düzeltme kavramı dışında tutulduğundan mekanizmanın uygulanması hayli sınırlanmıştır. Kanunun 116. maddesi, vergi hatasını "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması" olarak tanımlamış ve izleyen maddeler, tarafların iddialarındaki doğruluğun kolayca saptanamayacağı hukukî uyuşmazlıklarla, yargı organlarının kararlarına konu olan hataların, düzeltme yoluyla ortadan kaldırılamayacağını belirlemiştir.

Vergi hataları bu kapsam içinde hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmıştır. Hangi türde olursa olsun, bir vergi hatası ya vergi idaresine ait elemanlarca, ya da mükellef veya ceza muhatabınca ortaya konulabilir. Hatanın vergi idaresince fark edilmesi halinde idare, üzerinde tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarını re'sen düzeltir. Düzeltme ile ilgili kararı verecek olan kişi (düzeltme mercii) vergi dairesi müdürüdür. Hatalar bir düzeltme fişiyle düzeltilir. Düzeltme fişinin bir nüshası mükellefe tebliğ olunur ve şayet yanlışlıkla fazla alınmış bir verginin geri ödenmesi bahis konusu ise geri verilecek (reddedilecek) vergi miktarıyla ödemeyi yapacak saymanlık ve müracaat süresi belirtilir. Mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde, müracaat ederek parasını geri alması gerekir; aksi durumda alacak hakkı ortadan kalkar.

Düzeltme talebinin mükelleften gelmesi de mümkündür. Bu tür bir yazılı talep üzerine, ilgili servis konuyla ilgili görüşünü ekleyerek düzeltme merciiine, yani vergi dairesi müdürüne verir. Talep yerinde bulunduğu takdirde düzeltme yapılarak bir önceki paragrafta belirtildiği üzere, durum mükellefe tebliğ olunur. Mükellefin düzeltme talebi

reddedilmişse yada vergi dairesi, süresi içinde herhangi bir cevap vermemişse mükellef dilerse Maliye Bakanlığına başvurabilir; dilerse, dava açma süresini geçirmemiş olması koşuluyla, vergi mahkemesinde dava açabilir. Maliye Bakanlığının konuyla ilgili olarak vereceği karar vergi dairesini bağlayıcı olacaktır.

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış düzeltme taleplerinin reddi halinde kullanılacak tek yöntem, vergi mahkemesinde dava açma imkânı yitirildiğine göre, Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla başvurmaktır. Ancak, Maliye Bakanlığına şikayet başvurusu ister vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde, ister bu süre geçirildikten sonra yapılmış olsun, başvurunun reddi mükellef için yeni bir dava hakkı daha doğurur. Burada da görevli mahkeme, mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Gerek düzeltmeye ilişkin idarî müracaatlarda, gerekse aynı konudaki davalarda gözönünde tutulacak bir zaman aşımı süresi vardır. Vergi Usul Kanununun 126. maddesine göre, tahakkuk zamanaşımı süresi olan beş yıl geçtikten sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez<sup>11</sup>.

### 3.1.2. Pişmanlık ve Islah

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi pişmanlık ve ıslahı " beyana dayanan vergilerde, vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla, vergi ziyai cezası kesilmez", şeklinde tanımlamıştır. Şartlar ise şu şekilde sıralanmıştır.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması.
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması.

<sup>11</sup> ULUATAM, a.g.e., s. 233 , 235.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi .
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi <sup>12</sup>.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun üzerinde durulması gerekli ilk noktalardan biri, bu kurumun bir uyuşmazlık çözümlene aracı olup olmadığına ilişkindir. Türk hukukunda pişmanlık ve ıslahı vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir kurum olarak gören ve bu bağlamda hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim ve uzlaşma ile birlikte ele alan görüşler mevcuttur.

Ancak ortada idare tarafından, ya da yükümlüce yaratılmış gerçek anlamda bir uyuşmazlık olmadığı, burada sadece yükümlünün bir "itirafı" nın söz konusu olduğu gibi gerekçelerle, pişmanlık ve ıslahı vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini sağlayan araçların dışında tutan görüşler de mevcuttur <sup>13</sup>. Fakat, bu çalışmamızda pişmanlık ve ıslah idari bir çözüm yolu olarak kabul edilmiştir.

### 3.1.3. Cezalarda İndirim

Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında yapılacak olan indirim Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre; İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği 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 bildirirse,

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

indirilir.

<sup>12</sup> Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu.

<sup>13</sup> R. DÖNMEZ, "Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 157, Eylül 1994, s. 77.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır<sup>14</sup>.

Vergi mükellefi veya ceza sorumlusunun bu madde hükmünden yararlanabilmesi için, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde, eğer daha önce uzlaşma için başvurulmuş olup da, uzlaşma sağlanamamış ise, buna ilişkin uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 15 gün içinde yetkili vergi dairesine müracaat etmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre cezalarda indirim uygulanabilmesi için, dava açma süresi içinde indirim isteminde bulunma şartı yerine, dava açma süresi geçtikten sonra, hatta dava devam ettiği sürece indirim talebinde bulunulması imkanının sağlanmasının yararlı olacağı ve bu kurumun etkinliğini artıracığı söylenebilir.

#### 3.1.4. Uzlaşma

Uzlaşma; vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesidir. Bu şekilde vergi uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden çözümlenmiş olmaktadır. Her uzlaşma biçiminde olduğu gibi, burada da taraflar karşılıklı ödünler vermekte ve bazı haklardan vazgeçmekte, bunun karşılığında da bazı yararlar elde etmektedirler. Vergi idaresi kanunen alınması gereken verginin yada cezanın bir bölümünden vazgeçmektedir. Bunun karşılığında vergi alacağını daha çabuk tahsil etmekte, çok sayıda davayı izleme yükünden sıyrılmakta ve mükelleflerle hasım olarak yargı kuruluşları önüne çıkmaktan kurtulmaktadır. Bu arada yargı kuruluşlarının işi de hafiflemiş olmaktadır<sup>15</sup>.

Uzlaşma kurumu çalışmamızın esas konusunu oluşturduğu için burada daha fazla ayrıntıya girilmemiştir. Bu kurum ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

<sup>14</sup> Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu.

<sup>15</sup> S. KIRBAŞ, Vergi Hukuku, Ankara 1997, s. 210.



### 3.2. Yargısal Çözüm Yolları

İdarece alınan bütün önlemlere karşın sorunlar önlenemeyebilir, ya da idari aşamada çözülemeyebilir. Başka bir deyişle, yükümlülerle vergi idareleri arasında çıkan sorunların idarî yollarla sonuçlandırılması her zaman mümkün olamamaktadır. Bu takdirde yükümlüler haklarını yargı kuruluşlarında arama gereği duyacaklardır. Bu bir yerde yükümlülerin güvencesidir ve yüklendikleri ödevler karşısında sahip oldukları en önemli haktır. Bu nedenle, vergi uyuşmazlıkları için yargısal çözüm getirecek mekanizmaların da öngörülmesi gerekir. Vergi uyuşmazlıkları için başvuru yargı yoluna da vergi yargısı denmektedir.

Uygulamada, kişilerin vergi ödevlerini yerine getirmekte isteksiz oldukları, kanunların da verginin mali güce göre alınması ilkesini sağlayacak nitelikte olmadıkları görülmektedir. Kişilerin vergi kanunlarına tam bir dürüstlikle uyması, vergi idaresinin de kanunları doğru ve iyi niyetle uygulaması halinde bir vergi uyuşmazlığı doğmamaktadır. Ancak, kanunların bilinmemesi veya yanlış anlaşılması sonucu hata yapılması veya yükümlünün kasten vergi kaybına sebep olduğunun tespit edilmesi hallerinde yapılan tarhiyat nedeniyle, çoğu zaman vergi idaresi ile yükümlü arasında uyuşmazlık doğmaktadır.

Ödemeyi geciktirme arzusu ve sık sık çıkarılan af kanunları da uyuşmazlıkların artmasına yol açmaktadır. Çünkü, vergisini zamanında ödeyen dürüst yükümlü, tüm kaçamak noktalarından yararlanarak geç ödeyen yükümlüye oranla, fiyatlardaki sürekli artış nedeniyle reel olarak daha çok ödeme yapmış olmaktadır. Öte yandan, uyuşmazlık çıkarmak istemeyen yükümlü, sık sık çıkarılan af kanunları yoluyla kendisinin cezalandırıldığını, uyuşmazlık çıkaranların ve uyuşmazlığı uzatanların vergi cezalarından kurtulabildiklerini görmektedir. Bu ve benzeri sebeplerle vergi uyuşmazlıkları doğmakta ve bunların çözümü vergi yargısına kalmaktadır<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 9, 11.

## İKİNCİ BÖLÜM

### BİR UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMİ OLARAK UZLAŞMA KURUMUNUN TEORİK ESASLARI VE TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA

#### 1. UZLAŞMA KAVRAMI VE TANIMLANMASI

Vergi hukukumuzda uzlaşma; mükellef ile idarenin, uyuşmazlık konusu olabilecek ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları üzerinde anlaşmaları ve muhtemel uyuşmazlıkları yargı aşamasından önce çözmeleri şeklinde uygulanan bir kurumdur<sup>17</sup>

Günümüzde, giderek daha fazla karmaşık bir yapıya sahip hale gelen ve başlı başına bir ihtisas alanı oluşturan vergi konusu, idare ile mükellef arasında en çok uyuşmazlık yaratan alanlardan biri durumuna gelmiştir.

Bunun neticesi olarak da; uyuşmazlıklar vergi idaresini, vergi mahkemesini ve Danıştay'ı uzun süre işgal etmektedir. Sonuçta haklı ve haksız belli olmakta, fakat bu neticeye ulaşıncaya kadar da idare ve mükellef, hem zaman harcamakta hem de bir kısım gider yapmaktadır. Bu noktada ise, her iki tarafın menfaatleri birleşmektedir.

İşte, bu noktadan hareket eden kanun koyucu, V.U.K.'nun 376. maddesi ile ilk adımı 1961 yılında atarak, kısmen de olsa vergi cezalarında bir uzlaşma niteliğindeki "Ceza İndirme" kurumunu, vergi sistemimize kazandırmıştır. Daha sonra, ceza indiriminden daha geniş ve gerçek anlamda bir anlaşma olan, "Uzlaşma" kurumu 1963 yılında 205 sayılı Kanun' la vergi sistemimize girmiştir<sup>18</sup>.

Uzlaşma ikmalen, re'sen yada idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları üzerinde olmaktadır. Beyana dayanan tarhiyatta uzlaşmaya gidilememesinin nedeni mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere, tarhiyatta herhangi bir vergi hatası bulunmadıkça itiraz edememelerinden kaynaklanmaktadır (VUK. md. 378/2). Kanun koyucu ikmalen, re'sen yada idarece tarh edilen vergilerde uzlaşmaya gidebilmesi için

<sup>17</sup> E. ATEŞLİ, "Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım Dergisi Sayı:89, Mayıs 2000, s. 173.

<sup>18</sup> N.EROĞLU, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1995, s. 697.

de bazı sınırlamalar getirmiştir. Kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma konusu yapılamaz. Uzlaşma ancak Ek 1. maddede sayılan hususlardan birinin varlığı halinde gerçekleşebilecektir. Bunlar:

\*Tarhiyatta Vergi Usul Kanununun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunların dışında her türlü maddi hata bulunması,

\*Tarhiyatta yanılma halinin varlığının mükellef veya ceza muhatabı tarafından ileri sürülmesi,

\*Vergi ziyanının ortaya çıkmasının yada usulsüzlük fiilinin işlenmesinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerinin gereği gibi anlaşılmasından ileri geldiğinin ileri sürülmesi,

\*Belirsiz ve yoruma açık bazı konularda mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların yanılmış olmaları,

\*Tarhiyatı yada cezayı kesmeyi gerektiren nedenlerin vergi yargı kuruluşları yada Maliye Bakanlığınca benzer olaylarda başka yönden değerlendirilmiş olması,

Vergi Usul Kanunu, bu kanun kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidileceğini saptama yetkisini Maliye Bakanlığına vermiştir. İl Özel İdareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar yönünden bu yetki İçişleri Bakanlığı'nındır. Maliye Bakanlığı çıkardığı genel tebliğlerle bu yetkisini kullanmaktadır. Daha önce bazı sınırlamalara gidilirken son genel tebliğlerde Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlar uzlaşma kapsamına alınmıştır

19

## 2. UZLAŞMANIN İŞLEVLERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

### 2.1. Uzlaşma Kurumunun İşlevleri

Batı ülkeleri, demokratik bir düzen ve sosyal hukuk devleti anlayışı içinde modern vergileme prensipleri ile vergilerin kapsam, anlam ve amaçlarına uygun olarak tatbik edilmelerini, vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmını yargı organlarına intikal ettirmeksizin idari aşamada çözümlenmek suretiyle sağlamışlardır. Vergi uyuşmazlıklarının bu şekilde çözümlenmesinin, mükellef veya ceza muhatabı açısından,

<sup>19</sup> KIRBAŞ, a.g.e., s. 211.

vergi idaresi açısından ve vergi yargısı açısından çeşitli yararları vardır. Bu yararları şu şekilde açıklamak mümkündür.

### 2.1.1. Yükümlüler Açısından

Vergi uyuşmazlığının uzlaşma ile çözümlenmesi, mükellef veya ceza muhatabı üzerinde maddi ve manevi bir rahatlık sağlamak suretiyle, psikolojik yönden de olumlu bir etki yapmaktadır. Böylece, mükellef veya ceza sorumlusu uyuşmazlık konusu olan vergi ve cezayla ilgili problemini çözümlyerek, buna ilişkin huzursuzluktan kurtulmuş olmaktadır.

Vergi uyuşmazlığı yargı organlarına intikal ettirildiği takdirde, mükellef veya ceza sorumlusunun uğrayabileceği emek ve zaman kaybı yanında yapması gereken bazı giderler de olacaktır. Şöyle ki, vergi davasının izlenmesi için katılan müşavirlik yada avukatlık ücreti, harç vs. gibi giderler vergi uyuşmazlığının maliyetini artıran unsurlardır.

Uyuşmazlık çözümlenmemiş olsa bile, olay çeşitli yönlerden tartışılıp ortaya konduğu için, mükellef veya ceza sorumlusu aydınlanmakta ve idarenin bu konudaki düşüncelerinin ne olduğunu öğrenmektedir. Özellikle, tarhiyat öncesi uzlaşmada yükümlü veya ceza sorumlusu, komisyonlarda, haklarında düzenlenmiş olan inceleme raporlarında ileri sürülmüş hususlarda, karşı iddia ve fikirlerini ileri sürebilmekte, inceleme elemanı tarafından tespit edilmiş bulunan farklar konusunda en yetkili ve bilgili elemanlardan, yaptığı hata ve yanlışlıkları direkt olarak öğrenme fırsatını elde etmektedir.

Böylece uygulamada karşılaşılan tereddütler giderilmiş olmakta ve mükellef veya ceza sorumlusu yargıya müracaat ettiği takdirde savunmasını daha sağlıklı bir şekilde yapabilme imkanını elde etmektedir. Çünkü, idare ile çeşitli görüşmeler ve araştırmalar sonucunda konunun bütün özellikleri ile nitelikleri belirlenmiş ve idarenin bu hususlarda ne düşündüğü ortaya çıkmış olmaktadır. Mükellef veya ceza sorumlusu gerekli bilgileri elde etmek suretiyle aynı hatalar bir daha tekrarlamamakta ve görüş ayrılıklarının yüzyüze tartışılması sonucunda, taraflar arasında itimat ve güven karşılıklı olarak artarak daha huzurlu bir ilişki doğmaktadır.

Diğer taraftan, mükellefi dava yoluna sevk eden beklentilerini şöyle sıralayabiliriz;

\*Mahkemeyi kazanma ihtimalinin yüksek oluşu (benzeri davalarla ilgili verilmiş mahkeme ve Danıştay kararlarının bulunması ),

\*Vergi idaresinin, vergi aslında uzlaşmaya yanaşmaması, vergi cezalarında ise uzlaşma yetki sınırlarının çok düşük tutulduğunun mükellefçe bilinmesi,

\*Dava yolu ile belirli bir zaman kazanma ve bu süre içerisinde çıkması muhtemel bir vergi affından faydalanma düşüncesi,

\*Vergi mahkemelerinin daha tarafsız olacağı düşüncesi.

### 2.1.2. Vergi İdaresi Açısından

Vergi uyuşmazlığı, idare açısından da, idareyi rahatsız eden bir sorun olmaktadır. Mükellefi rahatsız eden konular, değişik ölçüde de olsa vergi idaresini de rahatsız eder. Bu rahatsızlık tüm vergi dairesinde hissedilmekle birlikte özellikle vergi dairesinde ihtilafli işlere bakan ünitenin yükünü artırdığı için bu birim tarafından daha fazla hissedilir. Vergi uyuşmazlığının uzlaşma ile çözümlenmesi, idareyi bu bakımdan rahatlattığı gibi kamu alacağının gecikmeden dolayı değer kaybına uğramasını veya tahsilinin şüpheli duruma girmesini de böylece önlemiş olmaktadır.

Uyuşmazlık bir an önce sona ermekte, idarenin iş yükü azalmakta, böylece yargı organları önünde dava ile ilgilenme külfetinden kurtulmaktadır; aynı zamanda vergi idaresi dava konusu diğer olaylar ile işlerine daha fazla zaman ayırabilme olanağına sahip olmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının, vergi yargısı organlarına intikal etmesinden dolayı ortaya çıkan bazı giderler ile uğranılacak emek ve zaman kaybı da böylece önlenmiş olacaktır.

Vergi idaresi çeşitli nedenlerden dolayı gecikmeli olarak tahsil edeceği, belki de hiç tahsil edemeyeceği alacağını bir an önce tahsil edebilme olanağına kavuşmuş olacaktır. Böylece mükellef veya ceza sorumlusunun dava konusu olayda haklı çıkması durumunda, yoksun kalacağı vergi ve cezayı da vergi idaresi elde etmiş olacaktır. Ayrıca, çıkabilecek bir af kanunu da tahsilatı engelleyebilecektir, bu hususu da hiç unutmamak gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının kısa bir sürede çözümlendirilmesi, vergi idaresi ile mükellef bakımından psikolojik bir rahatlık getirmek suretiyle, vergi sisteminin iyi

işlemesine ve yerleşmesine, doğması muhtemel güvensizliğin önlenmesine neden olmaktadır.

Vergi idaresi, yapılan görüşmeler sonucu, mükellef veya ceza muhatabının bu konudaki düşüncelerini öğrenerek, ilerideki vergi uygulamalarına yön vermektedir.

### 2.1.3. Vergi Yargısı Açısından

Uzlaşma yoluyla uyuşmazlıkların azaltılması yargı organlarının iş yükünü azaltacağı için, mevcut davaların daha kısa sürede sonuçlandırılması mümkün olabilecektir. Davaların kısa sürede çözüme bağlanabilmesinin toplumsal yararlarını ve adalet sistemi üzerindeki olumlu etkilerini ayrıca belirtmeye gerek yoktur. Öte yandan vergi mahkemelerindeki iş yükünün makul bir düzeye indirilebilmesi, yargıçların önlerindeki dosyalara daha fazla zaman ayırmalarını sağlayacak ve sonuç olarak verecekleri hükümlerin kalitesini artırabilecektir. Kuşkusuz, bütün bu olumlu etkiler Danıştay'a da yansiyacaktır. Danıştay, böylece asıl var oluş sebebi olan yüksek içtihat mahkemesi işlevine kavuşabilecek ve gerek uygulama gerekse öğreti bakımından vergi hukuku literatürüne yaptığı katkıları artırabilecektir<sup>20</sup>.

### 2.2. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği

Uzlaşma hukuki niteliği itibariyle bir uyuşmazlık çözüm aracıdır. Vergi idaresi uzlaşma ile vergi veya ceza üzerinde, vergi hukukunda ender görülen takdir hakkını kullanmış olmaktadır.

Uzlaşma, idarenin tek tarafı olarak tesis ettiği idari bir işlem değildir ( Dn 7. D, 14.03.1991, E: 91/149, K: 91/1088 ). Çünkü idari işlemler hakkında yargı yoluna başvurabilme imkanı olmasına karşılık uzlaşma hakkında yargı yoluna gidilememektedir. Uzlaşma, bir kamu hizmetinin görülmesine ilişkin olmadığı için de, idari bir sözleşme değildir.

Uzlaşma, vergi veya cezayı sona erdiren bir kurumdur. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar vergi idaresi tarafından ibra edilmiş olur<sup>21</sup>.

Uzlaşmanın sınırlarını belirleme yetkisi idareye verilmiştir.

<sup>20</sup> R. DÖNMEZ, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat" Teorisi Açısından Yaklaşım, Yaklaşım Dergisi, Sayı:91, Temmuz 2000, s. 85.

<sup>21</sup> H. BAYRAKLI, Vergi Yargılama Hukuku Afyon, 1988, s. 20.

Uzlaşma kurumunun işleyişini belirlemek amacıyla Maliye Bakanlığınca bu güne kadar pek çok genel tebliğ ve iç genelge çıkarılmıştır. Bu gün yürürlükte olan Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği, uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenmiş ve 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Uzlaşma kurumu, vergi sistemimize kanunlarla girmiş olsa da, uygulamadaki usul ve esasları belirlemek amacıyla idare tarafından başka adlar altında da, örneğin, kararname, karar, genelge, tebliğ, sirküler, tamim, yönetmelik vs. düzenleyici işlemler yapılmaktadır. Bizzat idare tarafından yapılan bu düzenleyici işlemler, idareyi bağlayan hukuk kaynaklarındandır. Bu düzenleyici işlemlerden yönetmelik, Anayasada düzenlenmiştir. Yönetmeliklerle ilgili Anayasanın 124. maddesi şöyledir:

" Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri, kendi görev alanını ilgilendiren kanun ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmi Gazetede yayımlanacağı kanunla belirtilir". Yönetmelikler için belli bir şekil şartı öngörülmemiştir. Yönetmelik tasarılarının Danıştay incelemesinden geçirilmesi zorunluluğu yoktur. Ayrıca yönetmelikler için Cumhurbaşkanınca imza şartı da bulunmamaktadır.

Resmi Gazetede yayımlanması gerektiği halde yayımlanmamış bulunan bir yönetmelik şekil yönünden hukuka aykırı olup, hukuki geçerlik kazanamaz. Bu nedenle, böyle bir yönetmeliğe dayanılarak yapılacak bir idari işlem de hukuka aykırı olacaktır. Kanunun daha önce düzenlemediği bir alanda yönetmelik yapılması mümkün değildir. Ancak yönetmeliklerin çıkarılması için de, bunun önceden kanunda veya tüzükte açıkça öngörülmüş olması şart değildir. Resmi Gazetede yayımlanması gereken yönetmelikler, Resmi Gazetede yayımlandıkları tarihte, başka surette yayımlanan veya ilgililere duyurulan yönetmelikler ise bu tarihte yürürlüğe girerler.

Bakanlıkların yönetmelikleri ile kamu kuruluşlarının ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının ülke çapında uygulanacak yönetmeliklerinin yargısal denetimi, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da yapılır( DK. Md. 24/1-d ). Kamu kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının belli bir yörede uygulanacak olan yönetmeliklerinin yargısal denetimi ise, genel görevli idari yargı yeri olan idare mahkemesinde yapılır. Diğer düzenleyici işlemlerden olan tebliğ ve

genelgeler de, uzlaşma kurumunun işleyişinde ortaya çıkan sorunları çözümlenme amacıyla, Maliye Bakanlığınca çıkarılmaktadır<sup>22</sup>.

### 3. UZLAŞMA KURUMUNUN YANINDA VE KARŞISINDA OLAN GÖRÜŞLER

#### 3.1. Uzlaşma Yanlısı Görüşler

Vergiciliğin ve vergilendirme hukukunun en önemli sorunlarından biri, çıkarılan vergi kanunlarının değişik yorum ve anlamlara meydan vermeyecek şekilde açık olması ve vergi konusu ile vergiyi doğuran olayı bütün düzenleme şekliyle tam olarak kavrayabilmesidir. Bu ölçüye yaklaştığı oranda kanun koyucu amacına yaklaşmış olur. Aksi durumda ise vergi uygulaması, karşısında uyuşmazlık mekanizmasını en büyük problem olarak bulacaktır.

Mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlık hangi sebepten doğarsa doğsun bir yandan uyuşmazlığın taraflarını, diğer yandan kendilerine intikal ettiği ölçüde uyuşmazlık mekanizmasını meşgul ettiği bir gerçektir. Gerçi uyuşmazlık sonunda bir taraf haklı çıkacaktır ama, bu sonucun alınmasına kadar geçecek zaman içinde her iki tarafın da zaman ve emek masraflarına katlandıkları bellidir.

İşte vergi uygulamasında gerçek bir arabulucu olan uzlaşma kurumunun ortaya çıkmasına neden olan düşünce bu olmuştur. Böylece vergileme işlemleri kısaltılarak, uyuşmazlıklar daha işin başında önlenmeye çalışılmış kamu alacağının en kısa zamanda tahsili gerçekleştirilmek istenmiştir

Vergi hukukunda uzlaşmayı gerekli ve faydalı kılan sebepleri uygulamadaki daha pratik ve somut şekliyle iki grupta incelemek mümkündür.

#### 3.1.1. Tarhiyattan Önceki Sebepler

Beyan üzerinden tarh edilen vergilerde re'sen ve ikmalen yapılan tarhiyatlar çeşitli nedenlerle ortaya çıkarlar. Ya mükellefler mükellefiyetle ilgili hususlarda bazı ödevlerini hiç yerine getirmezler veya vergi incelemeleriyle ve idarece yapılan tespitlerde re'sen ve ikmalen tarhiyat söz konusu olur. Bu iki tarhiyat çeşidinde de mükellefe ilave bir vergi ve ceza tarhedilir. Ancak yapılan tarhiyatın konusu ve şekli açısından yanılma, hata veya yanlışlık gibi bazı hususlar ortaya çıkabilir. Gerçekten bu

<sup>22</sup> M. GÜNDAY, İdare Hukuku, Ankara, 1997, s. 83.



gibi durumlar içeren bir tarhiyatı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleriyle değiştirmek, ya her zaman kolaylıkla mümkün olmamakta veya olsa bile mekanizma çok ağır işlemektedir.

### 3.1.2. Tarhiyat Sonrası Sebepler

İkmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda ihbarnamenin mükellefe tebliğinden sonra ise tahakkuk safhası başlar. Mükellef bu safhada itiraz hakkını kullanabilir. Ancak mali yargı sisteminin bu günkü durumu düşünülürse, uyuşmazlıkları itiraz, temyiz, Danıştay gibi yargı organlarına kadar götürmenin maddi ve psikolojik külfetleri olduğu ortadadır. Bu durumları dikkate alan bazı mükellefler haklı da olsa olayı uyuşmazlık konusu yapmaktansa, uzlaşma zemini arayıp, tarhiyatı ortadan kaldırmak isteyebilirler<sup>23</sup>. Davacı yargı yolunda harcayacağı masraftan tasarruf ederken, vergi dairesi de alacağına bir an önce kavuşmuş olur. Uyuşmazlıklar yargı organlarını daha fazla meşgul etmeden kısa yoldan çözümlenir<sup>24</sup>.

### 3.2. Uzlaşmanın Karşısında Olan Görüşler

Yasa önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilir. Bu durumda vergide, anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. Aynı durumdaki yükümlülerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşmaması olasılığında da eşitlik ilkesi açısından kuvvetli soru işaretleri yine söz konusu olabilecektir.

Vergiye doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin vazgeçmesi de, bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir. Bilindiği gibi, vergiler alanında idare bağlı yetki ile donatılmış olup, yasaya göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almamazlık edemez. Başka bir deyişle, vergi konusunda ilke olarak idarenin takdir yetkisi yoktur.<sup>25</sup> Her ne kadar uzlaşma yoluna yasa hükümleri imkan vermekte ise de bu durum, yapılmaya çalışılan teorik tartışmayı geçersiz kılmamaktadır.

<sup>23</sup> O. S. KOCAHANOĞLU, Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul 1977, s.312.

<sup>24</sup> BAYRAKLI, a.g.e., s. 20.

<sup>25</sup> KOCAHANOĞLU, a.g.e., s. 312.

Öte yandan idare, uzlaşma yolunda yaptığı bir tür "pazarlık" ile vergi borcu aslının bir kısmından vazgeçtiği sırada, bundan dolayı olarak vergi cezası da etkilenmektedir. Bu feragatten, vergi suç ve cezalarının niteliği hakkında da sonuçlar çıkartılabilir. Aslında gerçek anlamda bir suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlarca affedilebilir. Bunun dışında idarenin dolaylı da olsa, takdirî olarak cezadan vazgeçmesi, vergi suç ve cezalarının teorik açıdan, ceza hukuku anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp idari kabahat, idari yaptırım oldukları görüşüne ağırlık kazandırmaktadır. Diğer taraftan uzlaşma ile vergide ödeme gücü ilkesinin zedelenmesinin yanında vergi gelirlerinin azalmasına da sebebiyet verilmektedir.

#### **4. UZLAŞMA KURUMUNUN DİĞER UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

##### **4.1. İdari Çözüm Yolları İle Karşılaştırılması**

##### **4.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme İle Uzlaşmanın Karşılaştırılması**

Vergi hatalarını düzeltme ile uzlaşmayı karşılaştırırken ilk önce benzer yönlerine değineceğiz. Her şeyden önce bu iki kurum da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini sağlayan araçlardır.

Vergi uyuşmazlığı çözümlenemediği takdirde, her iki yolda da mükelleflerin dava açma hakları saklıdır. Farklı yönlerini ise şu şekilde açıklayabiliriz;

İdarece ortaya çıkarılan vergi hataları re'sen düzeltildiği halde, uzlaşmada mükellefin talebi olmadan idare, tek taraflı olarak uzlaşma yapmaya karar veremez.

Uzlaşma iki taraflı bir işlem olduğu halde, düzeltme tek taraflı bir işlemdir.

Uzlaşmaya her şey konu olabildiği halde (vergi hataları da dahil), düzeltmeye sadece vergi hataları konu olabilir. Hukuki uyuşmazlıklar düzeltmeye konu olamaz.

Uzlaşma toplantısına mükellef ya da temsilcisi katılabildiği gibi, ticaret odasından ve vergi idaresinden de üyeler katılırlar ve oy çokluğuyla karar alırlar, vergi hatalarının düzeltilmesinde ise toplantı yapılmadığı için, vergi dairesi müdürü karar vermede tek yetkilidir.

Uzlaşma başvurusunda, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük müracaat süresi olduğu halde, vergi hatalarının düzeltilmesinde V.U.K.' nun 126. maddesinde belirtilen beş yıllık zamanaşımı süresi içerisinde müracaat etme hakkı tanınmıştır.

Uzlaşma başvurusu sadece tarhiyat aşamasında söz konusu olduğu halde, vergi hatalarının düzeltilmesi hem tarhiyat hem de tahakkuk aşamasında mümkündür.

Düzeltilme talebinde bulunabilmek için uyumsuzluğun, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerindeki vergi hatalarından dolayı doğmuş olması gerekmektedir. Aksi halde bu kurumun işletilmesi hukuken mümkün değildir. Yani, bu yol başka hukuki işlem sakatlıklarına karşı işletilemez ve kullanılamaz. Uygulamada karşılaşılan bir çok durumda olayın vergi hatası mı yoksa hukuki işlem sakatlığı mı olduğu yoruma muhtaç olabilmektedir.

Böyle durumlarda mükellef vergi mahkemesine değil de, düzeltme için vergi idaresine başvurur ve aldığı cevaba göre şikayet ve iptal davası açmak suretiyle, konuyu yargıya götürürse ve yargı mercii de konunun bir vergi hatası değil, hukuki ihtilaf olduğu sonucuna varırsa; süresinde vergi mahkemesinde dava açılmadığı için usul yönünden ve yargı mercii tecavüzü yüzünden dava reddedilmekte esasa girilmemektedir. Bir yorum meselesi nedeniyle hakkın yargı organlarında savunulamaması gibi çok kötü bir durum yaratılmış olmaktadır. Bu sakıncanın düzeltilebilmesi için tarh öncesi görüşme veya ön anlaşma yapılmasının çok yararlı olacağı ileri sürülmektedir <sup>26</sup>.

Zaten bu günkü idari yapıda da mükelleflerin ihtilafı bir tarhiyata maruz kaldıklarında, vergi idaresinden yazılı görüş (mukteza) almaları mümkündür. Vergi hatalarının düzeltme yoluyla çözümlenmesi, uzlaşmaya göre daha az bir zaman içermektedir. Mükellef yada temsilcisi ile komisyon üyelerini uzlaşmada olduğu gibi vergi dairesine çağırmaya gerek kalmamaktadır. Ayrıca hataların düzeltme yoluyla çözümlenmesi sonucunda, uzlaşma komisyonu üyelerine huzur hakkı adı altında ödenen ücretlerden de tasarruf edilmiş olur. Diğer taraftan vergi hatası, vergi idaresinden kaynaklanıyor ise bu hatayı uzlaşma komisyonuna götürmeden çözümlenmek vergi idaresinin görevidir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde, mükellefin vergileri tahakkuk ettirilirken yanlışlıkla yapılan eksik hesaplamalar daha sonra ortaya çıkarıldığında yasal faizleriyle beraber mükelleften istenir. Mükellefin burada, uzlaşmada olduğu gibi idareyle vergi veya faizlerde pazarlık etme imkanı yoktur. Uzlaşmada, ödenmesi gereken vergi veya

<sup>26</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e. s.171, 218.

ceza miktarı konusunda pazarlık yapılırken, vergi hatalarının düzeltilmesinde, vergi veya cezanın matrahında, miktarında, döneminde ya da mükellefiyette veya mevzuda ortaya çıkan yanlışlıklar çözüme kavuşturulur.

#### 4.1.2. Pişmanlık ve İslah İle Uzlaşmanın Karşılaştırılması

Uzlaşma, bir tarhiyat yapıldıktan ya da ceza kesildikten sonra söz konusu olmakla beraber, pişmanlık ve ıslah, herhangi bir tarh işlemi yapılmadan bazı vergi cezalarından kurtulmayı sağlamaktadır<sup>27</sup>. Öte yandan bu tür bir uygulama ile denetim ağı vasıtasıyla hiçbir zaman yakalanamayacak yükümlülerden önemli miktarda vergi geliri ve gecikme zammı tahsil edilebilecektir. Vergi kaçırınlar yakalansa bile çoğu zaman delil yetersizliği sebebiyle bunların başarılı bir biçimde kovuşturulmasının zorluğu da ortadadır<sup>28</sup>.

Pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma kurumunun benzer yönlerine baktığımızda, her ikisinin de vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümlenmesinde birer uyumsuzluk çözümlene aracı olduğunu görmekteyiz. Farklı yönleri ise şu şekilde sıralanabilir;

Pişmanlıkta bir itiraf söz konusu iken, uzlaşmada pazarlık ön plana çıkmaktadır.

Düzeltilmede olduğu gibi, pişmanlıkta da idare tek taraflı bir işlem tesis etmektedir. Uzlaşma ise iki taraflı bir işlemdir.

Mükellef tarafından verilen, beyana dayalı tarhiyatlara pişmanlık talep edilebildiği halde, uzlaşma talep edilememektedir.

Pişmanlığın geçerli olabilmesi için, 15 gün içinde bütün eksikliklerin tamamlanması, beyannamenin verilmesi, vergi ve pişmanlık zammının tamamının yatırılması gerekir. Bu 15 günlük süre çok kısa olduğu için, mükelleflerin bazı hallerde pişmanlıktan vazgeçtikleri görülmektedir. Bu sürenin uzatılması halinde, pişmanlık kurumunun daha çok işlerlik kazanacağını ve daha olumlu sonuçlar alınacağı söylenebilir.

Bunun yanında, 15 günlük sürede vergi ve cezaların tamamı ödenmediği takdirde mükellefin, pişmanlık talebi iptal edilir. Oysa uzlaşmada mükellefe uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihten itibaren 1 aylık ödeme süresi tanınmaktadır. Vadesi geçmiş olan vergiler bu süre içinde, geçmemiş olanlar vadesinde ödenirler. Ayrıca

<sup>27</sup> G. ÜREL, "Uzlaşma ve Ceza İndirimi", Mükellefin Dergisi, Sayı: 83, Kasım 1999, s. 82.

<sup>28</sup> DÖNMEZ, a.g.e., s. 74.

mükellef bu 1 aylık sürenin sonunda, uzlaşma tutanağındaki miktarı ödemez ise bu hakkını kaybetmez, sadece 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince, ödenmeyen vergiler için her ay gecikme zammına muhatap olur.

Bu günkü vergi sisteminde, pişmanlık ve ıslah hallerinde vergi ziyat cezası kesilmemekte, fakat vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren, pişmanlık zammı uygulanmaktadır. 4-5 yıl önce doğmuş olan devlet alacağı için, çok yüksek oranda pişmanlık zammı hesaplanacağından mükellefler pişmanlık müessesesine fazla itibar etmemektedirler. Bu bakımdan pişmanlık kurumu, vadesi çok geçmemiş olan tarh işlemleri için kullanıldığından mükellefler tarafından fazla cazip bulunmamaktadır.

Dilekçe yazmaksızın, vermediği beyannamesini kendiliğinden vergi idaresine veren mükellefler için de pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması halinde, mükellef veya ceza sorumlularının vergi uyumsuzluklarını idari aşamada çözümlene istediğinin artacağı söylenebilir.

Vergi mahsubu, zarar beyanı, vs. gibi nedenlerle ödenecek vergi ortaya çıkmadığı takdirde, mükellefler pişmanlık talebinde bulunamamaktadırlar. Dolayısıyla, süresinden sonra verilen beyannamede, kesilecek cezaya da ödenecek vergi çıkmadığından dolayı, pişmanlık talebinde bulunulamayacak, ancak Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesindeki cezalarda indirim hükmünden yararlanılabilecektir.

#### **4.1.3. Ceza İndirimi İle Uzlaşmanın Karşılaştırılması**

Burada da her iki kurumun birer uyumsuzluk çözümlene aracı olduğu söylenebilir. Ceza indiriminde, mükellef adına tarh edilen cezada belli oranların altına düşülememesinin yanında, uzlaşmada sifra kadar indirim yapılabilir. Cezada indirim talebi vergi dairesine yapılırken, uzlaşma talebi il veya ilçe uzlaşma komisyonuna yapılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre, mükellef adına yapılan ilave tarhiyatlar dolayısıyla kesilen vergi cezalarında, vergi aslı ve cezanın dava edilmeden ödenmesi kabul edilmek şartıyla, belli oranlarda indirim yapılır. Buna göre ceza indiriminden yararlanan mükellefin ayrıca uzlaşma yoluna gitmesi mümkün değildir. Benzer şekilde vergi ve cezalarla ilgili olarak uzlaşma yoluna giden mükellefin, ceza indiriminden yararlanması mümkün değildir.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun Ek 9. maddesine göre, ceza muhatabının uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla, hadiseye 376. maddenin uygulanmasını isteme hakkı saklıdır. Bu hüküm uzlaşma isteyen mükellefin, uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihe kadar olan dönem içinde indirimden yararlanabileceğini, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde belirtilen indirim uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmadığı yorumuna müsaittir. Ancak vergi idaresi, uzlaşma vaki olmasa veya temin edilemese bile, uzlaşmaya ilişkin tutanağın düzenlendiği tarihten sonraki dava açma süresi içinde ceza indiriminin uygulanabileceğini kabul etmektedir.

Esasen uzlaşma kurumu ile Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde yer alan ceza indirimi uygulaması, aynı amaç ve sonuca yönelik birbirine alternatif yöntemlerdir. Uzlaşmada, tarh edilen vergi ve cezada indirim suretiyle mükellefe sağlanan imkan, Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre, ceza indirimiyle sağlanmaktadır. Dolayısıyla bu iki uygulamanın birlikte yürürlükte olmasının anlamlı bir gerekçesi yoktur. Aynı sonucu doğuran bu iki uygulamadan birinin kaldırılması yerinde olacaktır

29

Cezalarda indirimin uygulanabilmesi için, ceza indirimi isteminde bulunan mükellef veya ceza muhatabının otuz gün içinde toplam vergi ve ceza ile gecikme zamlarının ödenmesi gerekmektedir. Ya da 6183 sayılı Kanun' un 10. maddesinde belirtilen türden teminat göstererek, vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödemesi gerekmektedir. Yani hesaplanan toplam kamu alacağının ödenmesi şartıyla cezada indirim uygulanmaktadır. Halbuki uzlaşmada, uzlaşma tutanağı imzalandıktan sonra kamu alacağı ödenmese bile geçerli olmaktadır. Ancak, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre kamu alacağı, gecikme zammı ile tahsil edilmeye çalışılmaktadır.

Aynı uygulamanın ceza indirimi hususunda yapılmasında hiçbir sakınca bulunmamaktadır. Çünkü mükellef veya ceza muhataplarının adlarına salınan vergi ve kesilen cezaları dava konusu yapmaksızın cezalarda indirim uygulanmak suretiyle ödeyeceklerini beyan ettikleri takdirde kamu alacağı kesinleşmiş olmaktadır. Bu anlayış içinde cezalarda indirim uygulandığı takdirde kurumun etkinliğinin artacağı ve daha olumlu sonuçlar alınabileceği düşünülmektedir.

<sup>29</sup> ÜREL, a.g.e., s. 82.

Vergi ziyat cezalarında indirim uygulamasında birinci defada 1/2, sonraki müracaatlarda ise 1/3, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise her zaman 1/3 oranında ceza indirimi söz konusu olmaktadır. Bu oranlar da çok düşük olup, yükseltilmesinin yararlı olacağı söylenebilir<sup>30</sup>.

#### 4.2. Yargısal Çözüm Yolları İle Karşılaştırılması

Uzlaşma yolu ile yargısal çözüm yolunu karşılaştırdığımızda ilk benzerlik, her ikisinde de başvuru süresinin aynı oluşudur. Diğer taraftan yine, iki çözüm yolunda da kararlar oy çokluğu ile alınır. Farklı yönlerine baktığımızda ise;

İkisi de uyuşmazlık çözüm aracı olmakla birlikte, uzlaşma idari çözüm yolu olarak, yargısal çözüm yolundan ayrılmaktadır.

Uzlaşma talebi il veya ilçe uzlaşma komisyonuna yapılırken, yargısal çözüm yolu için vergi mahkemesine müracaat edilir.

Uzlaşma komisyonları yargı organı değil, idari bir organdır.

Uzlaşma süreci idari bir süreç olup, Yargılama Hukukuna ilişkin kurallar uygulanmaz.

Uzlaşma iki taraflı bir işlem olması sebebiyle, sonuç üzerinde tarafların iradeleri etkili olmaktadır. Yargılamada ise mahkemenin tutumu, yasaları yorumlaması v.b. etkenler önemli olmaktadır.

Uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı kesin olup, dava açılmayacağı gibi, hiçbir merciye de şikayette bulunulamaz. Yargısal çözüm yolunda ise mahkeme kararlarına karşı kanun yolları ( itiraz, temyiz ) açıktır.

### 5. UZLAŞMA KURUMUNUN VERGİ AFLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Uzlaşma kurumu, hukuki niteliği itibariyle bir uyuşmazlık çözüm aracıdır. Ancak uzlaşma kurumunda, vergi idaresinin alacağıının uzlaşma ile bir kısmından vazgeçmesi, bazı yazarlarca bir tür af yetkisine benzetilmekle beraber, arada bazı önemli farklılıklar vardır.

İlk farklılık, uzlaşma ile affın özüne ilişkindir. Uzlaşma temelde vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biridir. Bu nedenle uzlaşma faaliyeti sırasında

<sup>30</sup> KIRBAŞ, a.g.e., s. 210.

yargılama faaliyetine benzer bir yol izlenir. Vergi idaresinin iddialarına karşı yükümlü kendi savunmasını yapar. Zaten kanunda uzlaşmaya gidilebilecek durumlar düzenlenirken özellikle, belirsiz, yoruma açık hususların idarenin işlemine temel alınmış olması ve belirli bir olayda yargı organlarıyla idarenin farklı düşüncelere sahip olması, gibi hallerin öngörülmüş olması, uzlaşmanın, idarece yapılmış işlemlerin doğruluğunun tartışılabilir olduğu durumlara maledildiğini göstermektedir. Öte yandan, uzlaşma sürecinin sonunda uyuşmazlığın kesin olarak çözümlenmesi zorunlu olmamakla birlikte, bir kere uzlaşmaya varıldı mı artık söz konusu uyuşmazlığa tekrar dönülmesi söz konusu olmamaktadır.

Af ise niteliği itibariyle, uyuşmazlığın çözüm faaliyetinden başka bir şeydir. Her ne kadar, zaman zaman vergi hukuku alanında af yoluyla yargı organlarında birikmiş uyuşmazlıkların tasfiyesi yoluna gidiliyorsa da, bu durumun uzlaşma yoluyla uyuşmazlığın sona erdirilmesinden farklı olduğu açıktır.

Af, genel objektif bir işlemle ortaya çıkmasına karşılık, uzlaşma bireysel subjektif bir işlem şeklinde görünür.

Bir başka farklılık da, uzlaşmanın kapsamına girecek vergileri ve uzlaşılabilir vergi ve cezaların üst sınırını belirleme yetkisinin idareye verilmiş olmasıdır. Af uygulamasında ise affın vergiler ve cezalar bakımından kapsamı kanunla düzenlenir<sup>31</sup>.

## 6. HUKUK VE İKTİSAT TEORİSİ AÇISINDAN UZLAŞMA

1980' li yıllardan itibaren "hukuk ve iktisat" gerek hukukçu gerekse iktisatçı bilim adamları arasında en hızlı gelişen uzmanlık alanlarından biri olmuştur. Hukuk ve iktisat disiplini, mikro iktisat teorisinin araçlarından yararlanmak suretiyle hukuki problemlerin nasıl çözümlenebileceğini öğreten bir bilim dalıdır. Bu bağlamda, sözleşme hukukundan mülkiyet hukukuna, haksız fiillerden suç ve cezalara, tahkim yolundan yargılama usullerine uzanan pek çok hukuki kavram ve kurumun mikro iktisadi açıdan analiz edilebilmesi olanaklıdır. Hukuki bir sorunun iktisadi analiz yöntemleriyle çözümlenmesinde ilk adım, bireylerin ya da kurumların kararlarını verirken açıkça tanımlanmış ve iyi bilinen iktisadi amaçlarını maksimize edecek biçimde hareket ettiklerini varsaymaktır. Örneğin, işletmeler karlarını, tüketiciler ise servetlerini ve boş zamanlarını maksimize ederler. İkinci adım, birbirleriyle ilintili

<sup>31</sup> R. DÖNMEZ, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Eskişehir, 1992, s. 28, 29.



bütün karar sahipleri arasındaki karşılıklı etkileşimin, iktisatçıların denge noktası dedikleri bir durumda kararlılık kazandığını ve bu durumun kendiliğinden değişmediğini göstermektedir. Üçüncü adım ise, denge noktasını iktisadi etkinlik ölçütüne dayanarak değerlendirmektir. Bilimsel yöntem, bütün bunlara bir adımın daha ilave edilmesini gerektirir. O da, mantıksal olarak tutarlılık gösteren iktisadi bir analize ilişkin öngörülerin olgular karşısında sınanmasıdır. Bu noktada sağlıklı bir sınama için ise istatistiğe ve ekonometriye gereksinim duyulur.

Bir vergi yükümlüsü hakkında bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından ikmalen ya da re'sen vergi tarh edildiğini ve ceza kesildiğini düşünelim. Avukatına ya da mali müşavirine danıştıktan ve hakları konusunda aydınlatıldıktan sonra, söz konusu yükümlü bir pazarlık ya da müzakere sonunda uzlaşma yoluyla tarh edilen vergi ile kesilen ceza miktarında indirim yapabileceği olasılığını göz önüne alarak, dava yoluna gitmeden önce uzlaşma yoluna başvurmayı deneyebilecektir. Uyuşmazlık uzlaşma yoluyla çözümlenemediği takdirde, yükümlü yargı yoluna başvuracaktır. Vergi mahkemesinden de tatmin edici bir sonuç alamaması durumunda ise kanun yollarına başvurarak uyuşmazlığın bir üst yargı merciinde karara bağlanmasını isteyecektir.

Acaba yükümlüler, bazı hallerde niçin uzlaşma yoluna başvurmaksızın doğrudan dava yoluna giderken; bazı hallerde dava açmadan önce uzlaşma başvurusunda bulunurlar? Uzlaşmaya konu olan olaylardan bazılarında uzlaşma gerçekleşirken, bazılarında neden uzlaşma gerçekleşmez? Yükümlülerin uzlaşma müzakereleri sonunda belirli bir miktar üzerinde uzlaşmaya varma ya da uzlaşmama kararlarını etkileyen faktörler neler olabilir?

Bütün bu soruların yanıtlarını iktisat teorisinin yaklaşım yöntemini ve özellikle oyun teorisi araçlarını kullanmak suretiyle verebiliriz. Oyun teorisi, "kendilerine ait stratejileri bulunan ve kaderleri birbirine bağlı olan yani birbirlerinin hareketlerinden etkilenen, iki ya da daha fazla oyuncunun oyununu analiz eder". Oyun teorisinin amacı, iktisadi yaşamda gerçekleşebilecek olayların tahmin edilmesi ve anlaşılmasında iktisatçılara yardımcı olmaktır. Özellikle, faaliyette bulunan firma sayısının çok az olduğu oligopol piyasalarda firma stratejilerinin anlaşılabilmesi amacıyla, oyun teorisi bağlamında son derece gelişmiş ve son derece matematiksel modeller kullanılmaktadır. Hukuk alanında da bazen oligopol piyasalarla kıyaslanabilecek durumlarla karşılaşabilmektedir.

Öyle ki, karar verici kişilerin sayısının az olduğu bu gibi durumlarda, aktörlerden biri için değişik hareket tarzlarından hangisinin en elverişli-iktisatçıların değişimiyle optimal-olduğu diğer aktörlerin seçimlerine bağlı olmaktadır. Oyun teorisi, bu yönüyle hukuk kurallarının arka planındaki iktisadi dinamikleri kavramamıza da yardımcı olmaktadır.

Uzlaşma kurumuna bu açıdan yaklaşıldığında, uzlaşmanın taraflarını oluşturan yükümlü ile idarenin uzlaşma sürecindeki kararlarında fayda maksimizasyonu düşüncesinin etkili olacağını söyleyebiliriz. Uzlaşma, hukuki niteliği açısından iki taraflı bir işlemdir. Diğer bir deyişle uzlaşmanın gerçekleşmesi tümüyle iki tarafın, yani idare ile yükümlünün, serbest iradelerine bağlıdır. Uzlaşmanın bu niteliği, tarafların verecekleri kararlarda rasyonel hareket etmelerini kolaylaştıracaktır. Uzlaşma yoluna başvurulması yükümlünün dava hakkını hiçbir biçimde kısıtlamamaktadır. Daha doğrusu, yükümlü uzlaşma gerçekleşmediği takdirde dava yoluna başvurma hakkına yine sahip olacaktır.

Yürürlükteki kurallara göre, hakkında ikmalen ya da re'sen vergi tarhiyati yapılan ve ceza kesilen bir yükümlünün önünde üç seçenek vardır:

1-Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim uygulanmasını talep etmek,

2-Uzlaşma başvurusunda bulunmak,

3-Vergi mahkemesinde dava açmak.

Yükümlü uzlaşma talep etse bile 1. ve 3. seçenek tümüyle ortadan kalkmaz. Uzlaşma müzakeresi sırasında yükümlü uzlaşmadan vazgeçtiğini bildirerek kendisine Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinin uygulanmasını isteyebileceği gibi uzlaşmadan sonuç alınamaması durumunda vergi mahkemesinde dava da açabilir. Ancak, dava yoluna giderse cezalarda indirim ya da uzlaşma talebinde bulunma hakkını kaybeder. Yükümlü ile idare arasında belirli bir miktar üzerinde uzlaşma gerçekleştiği takdirde ise 1. ve 3. seçeneğin uygulanması söz konusu olmaz. Bütün bunları "oyunun kuralları" olarak değerlendirebiliriz.

Uzlaşma talebinin bulunduğu bir olayda gerek yükümlü gerekse idare açısından her iki tarafın da kabul edebileceği optimum bir miktar belirlenebilir mi? Teorik olarak böyle bir miktarın bulunduğunu söyleyebiliriz. Bu miktar, alternatif çözüm yollarından- yani dava yolundan ve cezalarda indirim uygulamasından-yükümlünün beklentilerinin

neler olabileceğinin belirlenmesine bağlıdır. "Beklenen parasal değer" kavramı bu sorunu çözümlenemeye yardımcı olabilecektir. Beklenen parasal değer kavramı, her bir muhtemel sonucun gerçekleşme olasılığı ile her bir sonucun getireceği parasal değerlerin çarpılması suretiyle bulunacak değerlerin toplamı olarak tanımlanmaktadır.

Görüldüğü gibi, temel hukuk sorunlarına mikro iktisadın perspektifinden bakmak hukuk sùjelerinin alternatif uyuşmazlık çözüm yolları arasında yapabileceği tercihleri anlamamız bağlamında oldukça ilginç katkılar sağlayabilmektedir. Hukuk sùjelerinin davranış biçimlerinin öngörülebilmesi yasa koyucunun düzenleyici faaliyetlerine ışık tutması açısından çok önemli olduğu gibi, idare-yükümlü ilişkilerinde izlenecek politikaların değerlendirilmesi açısından da önem taşımaktadır<sup>32</sup>.

## 7. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA

### 7.1. Tarihsel Gelişim

Vergi kanunlarımız, aslında yükümlülere uyulması gereken kurallar ve bu kurallara uyulmaması halinde uygulanacak ceza hükümlerinden oluşmuş birer dizi değildir. Asıl olan iyi niyete sahip, vergi ödevlerini yerine getirmek isteyen yükümlülere uygulanacak bir çok kolaylıklar da hükümler ve cezalar arasında uzlaştırıcı olarak yer alırlar.

Uzlaşma, vergi hukukumuzda ayrı bir bölüm oluşturduğundan genel bir af kanunu yada belli bir zaman süreci içine oturtulmuş, belirli dönemlerde uygulanan tahsilatı hızlandırmaya yönelik bir kurum niteliğinde olmayıp, süreklilik ve kesinlik gösteren bir kurumdur. Vergi Usul Kanunu'nda genellikle uzlaşma ile ilgili hükümlerin anlaşmazlıklarla ilgili hükümlerden önce gelmesi, kanun koyucunun da uzlaşma kurumuna ne kadar önem verdiğinin bir göstergesi sayılabilir.

Batı ülkelerinin vergi uygulamalarında idare ile yükümlü arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar, kural olarak öncelikle uzlaşma yolu ile çözümlenir. Örneğin, Amerikan ve İngiliz vergi sistemlerinde vergi anlaşmazlıklarının ancak yüzde beşi mali yargı önüne geldiğinden uzlaşma yolu geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Fransa'da ise,

<sup>32</sup> R. DÖNMEZ, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat" Teorisi Açısından Yaklaşım, Yaklaşım Dergisi, Sayı:91, Temmuz 2000, s. 80 , 92.

uzlaşma kurumu yerine geçen ve bir anlaşma yolu olan "ihtilafsız kaza" ile mahkemelere anlaşmazlıkların ancak yüzde üçü intikal etmektedir<sup>33</sup>.

Halen yürürlükte olan uzlaşma kurumu 1963 yılında vergi hukukumuzda sokulmuştur. Gerçi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi ile 1961 yılında, "cezalarda indirim" ilkesinin getirilmesiyle bu alanda ilk adım atılmışsa da, bu günkü uzlaşma kurumu kanuni dayanağını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkında 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı kanunun 22. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen Ek: 1-10. maddelerinde bulmuştur. Daha sonra 485 sayılı kanunla bir bent ve bir fıkra, 2365 sayılı kanunla da bir fıkra eklenmiştir<sup>34</sup>.

3239 sayılı kanun ile 1986 yılından itibaren Ek 11. madde ile " tarhiyat öncesi uzlaşma " da kurum kapsamına dahil edilmiştir. 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ise 03.02.1999 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinin verdiği yetkiye istinaden hazırlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı kanunla da uzlaşma kurumunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Ancak uzlaşma hükümleri 4369 sayılı kanun öncesi Vergi Usul Kanunu'nda 376. maddeden sonra gelmek üzere 11 Ek madde halinde yer almakta iken, 4369 sayılı kanun ile bu Ek maddelerden dördü ( 2, 3, 4, 5 ) 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış ve özellikle " uzlaşmanın mevzuu "nu belirleyen Ek 1. maddede önemli değişiklikler yapılmıştır<sup>35</sup>.

Vergi hukukumuzda iki ayrı uzlaşma kurumu ortaya çıkmış bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, adına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabileceği, genel uzlaşma kurumu, ikincisi ise vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve

<sup>33</sup> İ. AKKÖY, "Uzlaşma", Vergi Dünyası Dergisi", Sayı: 3, Kasım 1981, s. 5.

<sup>34</sup> N. EDİZDOĞAN, Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Bursa, 1982, s. 115.

<sup>35</sup> H. TURAN, "4369 Sayılı Yasayla Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 131, Mart 1999, s. 69.

kesilecek cezalar konusunda henüz vergi salınmadan, ceza kesilmeden mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat öncesi uzlaşma kurumudur<sup>36</sup>.

03.02.1999 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliğinde eski mevcut yönetmeliğe göre önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni yönetmeliklerle hem 4369 sayılı kanunla vergi kanunlarında yapılan düzenlemelere uyum sağlanmaya çalışıldığı hem de uzlaşma sisteminde uygulamada öteden beri karşılaşılan sorunların giderilmeye çalışıldığı gözlenmiştir.

Yeni yönetmeliklerle:

\*Kısmi uzlaşmanın ancak Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada talep edileceği,

\*Uzlaşma gününün en az 15 gün önceden mükellefe bildirileceği, ancak mükellefin istemesi halinde daha önceki bir tarihte uzlaşmanın yapılabileceği,

\*Mükellefin uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu bulundurabileceği, bu kişilerin komisyonda görüşlerini açıklayabileceği, ancak düzenlenen uzlaşma tutanağına imza atamayacağı,

\*Uzlaşma komisyonunun önceden tespit edilen günde toplanamayacağı anlaşılırsa yeni bir uzlaşma günü tespit edilerek mükellefe bildirilmek suretiyle uzlaşmanın ertelenebileceği,

\*Uzlaşma görüşmelerinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme yada araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen yada sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebileceği, (Bu hüküm yalnız tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinde vardır, mad.11).

\*İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zaman aşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe Tarhiyat Öncesi Uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığının sorulmayacağı ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya davet edilmeyeceği,

\*Tarhiyat Öncesi Uzlaşma talebinde bulunan mükellef tayin olunan uzlaşma gününden önce yazılı olarak bu talebinden vazgeçtiğini bildirirse, Tarhiyat Öncesi

<sup>36</sup> M. T. UFUK, "Son Değişikliklere Göre Uzlaşmanın Kapsamı", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı: 309, 01.Aralık 1999, s. 50, 51.

Uzlaşma istememiş gibi işlem görür. ( Bu düzenlemeye Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliğinde yer verilmemiştir).

\*İnceleme raporu mükellef ve komisyona intikal ettirilmeden tarhiyat öncesi uzlaşma yapılamayacaktır.

Uzlaşma tutanağında;

\*Uzlaşılan vergi için, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezasının hesaplanacağı,

\*Kısmi uzlaşma talep edilmesi halinde bu hususla ilgili bilgilerin yazılacağı,

\*Görüşmeler sonucunda uzlaşılmayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarların tutanaklarda yer alacağı,

\*Mükellefin dava açma süresinin son gününe kadar komisyonun teklif ettiği miktarı vergi dairesine yazılı olarak bildirmesi halinde, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşmanın vaki olacağı,

şeklindeki düzenlemelere yer verilmiştir.

Ayrıca bu yönetmelikle, önceki yönetmelikte var olan eksiklik giderilmiş, gelirler bölge müdürü veya tevkil edeceği yardımcısının komisyonlara başkanlık yapması sağlanmıştır<sup>37</sup>.

4369 sayılı kanunla gerek tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunda yapılan değişiklikle 01.01.1999 tarihinden itibaren cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmış ve uzlaşma vergi asılları ile sınırlandırılmıştır. Bu yeni düzenlemeye bağlı olarak uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi öngörülmüştür. Ancak uygulamada ortaya çıkan sorunlar nedeniyle bu hükümde değişiklik yapılması gereği doğdu ve bu ihtiyaca bağlı olarak 4444 sayılı kanunun 7.maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1.ve Ek 11. maddelerinde değişiklik yapıldı. Anılan değişiklikle 4369 sayılı kanun öncesi uygulamada olduğu gibi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabilme imkanı getirildi.

4444 sayılı Kanunun 7. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 23. madde hükmü ile de 01.01.1999 tarihi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan

<sup>37</sup> M. İ. AKŞEHİR, "Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklikler, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 40, Nisan-Mayıs 1999, s. 28, 29.

14.08.1999 arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda vergi ziyai cezası için de uzlaşma talebinde bulunulabileceği hüküm altına alınmış, böylece uygulama sırasında ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi sağlanmıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi uyarınca hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılması gereken fiillere bağlı olarak kesilen cezalarla, tarhiyatı öngörülen vergilerde uzlaşma imkanı 4444 sayılı Kanun ile kesin olarak kaldırılmıştır. Böylece 4369 sayılı Kanun sonrası hürriyeti bağlayıcı cezalara bağlı olarak salınan vergilerin uzlaşma kapsamında olup olmadığı yönündeki tartışmalara son verilmiştir<sup>38</sup>.

**4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla yapılan düzenlemeler çerçevesinde, 14.08.1999 tarihinden sonra yapılacak uzlaşmaların (tarhiyat öncesi uzlaşma dahil), şu şekilde yürütülmesi gerekmektedir:**

**01.01.1995 Tarihinden Önceki Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatların Uzlaşmasında Yapılması Öngörülen Uygulama**

Salınan vergiler ile bu vergilere ilişkin kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılabilecektir. Vergi aslına uygulanan gecikme faizi uzlaşma kapsamında olmayacaktır.

**01.01.1995 - 31.12.1998 Tarihleri Arasında Kalan Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatların Uzlaşmasında Yapılması Öngörülen Uygulama**

Ağır kusur ve kusur cezalı tarhiyatlarda salınan vergi, kesilen ceza ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılabilecektir. Vergi aslından bağımsız olarak kesilen usulsüzlük cezaları ise uzlaşma dışında kalacaktır.

4008 sayılı kanunun 22. maddesiyle yapılan değişiklik uyarınca 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda salınan vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır. Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizi uzlaşma konusu yapılamayacaktır.

**01.01.1999 Tarihinden Sonraki Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatların Uzlaşmasında Yapılması Öngörülen Uygulama**

<sup>38</sup> UFUK, a.g.e., s. 50, 51.

Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, sadece ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezası uzlaşma konusu yapılabilecek olup, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda ise, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile vergi ziyai cezasının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşma konusu yapılabilecektir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen hapis cezasını gerektirir fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda yapılacak üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda, tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların, hem tarhiyat sonrası uzlaşmaya hem de tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizleri de hiçbir şekilde uzlaşmaya konu edilemez.

### **Yapılacak Tarhiyatın Vergilendirme Dönemi Ne Olursa Olsun Yapılması Öngörülen Uygulamalar**

Birden fazla nedenle vergi tarhiyatını gerektirir bir durumun bulunması nedeniyle matrah veya matrah farklarının bölünebilir olması halinde, matrah veya matrah farkının bir kısmına uzlaşılırken geriye kalan kısmına uzlaşılmaması, diğer bir ifadeyle kısmi uzlaşmadan yararlanılabilmesi mümkündür. ( Ancak,yasal düzenleme ile getirilen kısmi uzlaşma olanağı, 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan uzlaşma yönetmeliğinin 7. maddesinin 2. fıkrası hükmü ile, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda ortadan kaldırılmıştır. Bu durum, 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan uzlaşma yönetmeliğinde değişiklik yapılmasına dair yönetmelikte de korunmuştur).

Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa, idarenin nihai teklifi yazılarak, mükellefin dava açma süresi içinde vergi dairesine yazılı olarak başvurmak kaydıyla, bu teklifi kabul etmesi ve uzlaşmadan yararlanması mümkün olabilecektir.

Mükellefin, bağlı olduğu meslek odası temsilcisi ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğine bağlı meslek odasından bir meslek mensubunu uzlaşma görüşmelerinde gözlemci olarak bulundurabilecektir.



## **Dava Konusu Yapılan Vergi Ziyai Cezasına Gecikme Faizi Uygulanmasını Öngören Hüküm Yürürlükten Kaldırılmıştır**

4444 sayılı kanunun 14. maddesinin (b) fıkrasının 2 numaralı bendiyle dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına gecikme faizi uygulanmasını öngören, Vergi Usul Kanunu'nun 368. maddesinin son fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 368. maddesinin son fıkrasını yürürlükten kaldıran 4444 sayılı kanunun 14. maddesinin (b) fıkrasının 2 numaralı bendi, aynı kanunun 15/3. maddesi uyarınca bu kanunun yayım tarihinde yani 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe girmiş olmaktadır.

Bu durumda 4369 sayılı kanunla konuya ilişkin olarak yapılan bu düzenleme, yürürlüğe girme ve uygulanma olanağı bulamadan yürürlükten kaldırılmıştır<sup>39</sup>.

### **7.2. Uzlaşma Çeşitleri**

Türk vergi sisteminde uzlaşma iki şekilde düzenlenmiştir. Yasanın ilk çıktığı zaman sadece tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusu iken, 3239 sayılı Kanun ile ( R.G. T: 11.12.1985 No: 18955 ) tarhiyat öncesi uzlaşmaya da yer verilmiştir. Burada ilk olarak tarhiyat öncesi uzlaşmaya değinilecek, daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma konusu ele alınacaktır.

#### **7.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, Türk vergi sistemine 1986 yılında 3239 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'na eklenen Ek 11 madde ile getirilmiş ve 1987 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Kurumun temel amacının, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması ve kamu alacaklarının kısa sürede tahsili olduğu söylenebilir<sup>40</sup>. Mükellefler ve ceza muhatapları, vergi davası açmaları ve kaybetmeleri halinde ek bir gecikme faizi yüküne katlanmak zorunda olacakları için tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu tercih edebilmektedirler<sup>41</sup>.

<sup>39</sup> B. AK, "4444 Sayılı Kanunla VUK.'nın Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 217, Eylül, 1999, s. 66, 70.

<sup>40</sup> O. N. ORHUN, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 98, 1989, s. 28, 31.

<sup>41</sup> T. YÜCEL, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile ilgili Değerlendirmeler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 80, 1988, s. 24, 30.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ilke olarak, Maliye Bakanlığınca vergi incelemesine dayanarak salınacak tüm vergilerle kesilecek cezalar için bahis konusudur. Bu genel kuralın en önemli istisnasını kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren tarhiyatla ilişkili hallerde buluyoruz. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinde 1994 yılında 4008 sayılı kanunla yapılan değişikliğe göre, " inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası, tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamaz".

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamıyla ilgili bir başka sınırlama belediye ve il özel idarelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçların uzlaşma dışı tutulmasında görülmektedir. Gümrük ve tekelle idarelerince alınan vergi, resim, harçlarla bunlara ait cezalar da Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kaldığından tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılamamaktadır.

Normal olarak vergi daireleri re'sen ya da ikmalen vergi tarhını gerektiren bir durumla karşılaştıklarında konuyu vergi incelemesi yapılmak üzere defterdarlıklara intikal ettirmekte, böylece incelemeye alınan mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilmektedir<sup>42</sup>. Buna karşılık tarh-tahakkuk zamanasının dolmasına çok az kalmış olması gibi gerekçelerle vergi dairesi konuyu matrah takdiri yapılmak üzere takdir komisyonuna götürmüşse, takdir komisyonu saptamaları "inceleme" sayılmayacağı için, mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunamayacaktır<sup>43</sup>.

#### 7.2.1.1. Komisyonların Oluşumu

"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği", uyuşmazlıkların çözümü ile görevlendirilecek çeşitli komisyonlar oluşturulmasını öngörmüştür<sup>44</sup>. Bu komisyonların yapısı, incelemenin merkez ya da mahalli inceleme elemanlarınca yapılmasına göre değişmektedir. Komisyonların oluşumu ve çalışma şekilleri aşağıdaki gibidir.

<sup>42</sup> ULUATAM, a.g.e., s. 236.

<sup>43</sup> Maliye Bakanlığı, 15.03.1984 Tarih ve VUK. 1. 24490-385/16529 Sayılı İç Genelgesi.

<sup>44</sup> Resmi Gazete, 16.02.1987 Tarih ve 19374 Sayısı.

#### **7.2.1.1.1. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu**

Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu; incelemeyi yapanların kurul mensubu merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelirler Genel Müdürlüğü merkez inceleme elemanları olmaları halinde, ilgili genel müdürlükçe tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur.

Kurul veya Genel Müdürlük merkez inceleme elemanlarının devamlı inceleme yerlerinde Gurup Başkanlıklarının bulunması halinde, uzlaşma komisyonlarında görev alacak merkezi inceleme elemanlarının belirlenmesi yetkisi bu gurup başkanlıklarına devredilebilir. Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise komisyon; ekip başkanının başkanlığında, incelemeyi yapanın dışında başkan dahil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) veya vergi müdüründen teşekkül eder.

İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka merkezi inceleme elemanı seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli inceleme elemanı, komisyon başkanı olur. İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre teşekkül edecek komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

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.

#### **7.2.1.1.2. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu**

Bölge müdürlüklerine bağlı vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu, bölge müdürlüğünün kurulduğu il merkezinde gelirler bölge

müdürü veya tevkil edeceği yardımcısının başkanlığında iki vergi denetmeninden, diğer iller ile ilçelerde biri başkan olmak üzere üç vergi denetmeninden oluşur. Komisyonun başkan ve üyelerini bölge müdürü belirler. Komisyon oluşumunda güçlük bulunduğu takdirde vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) veya gelir müdürü komisyona üye olarak katılabilir.

İl veya ilçelerde yapılan incelemelerde ihtiyaç duyulması halinde birden fazla komisyon kurulabilir. İncelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde incelemeyi yapan ekibin başkan dahil diğer üyeleri uzlaşma komisyonu üyesi olamazlar. Bu durumlarda komisyon başkan ve üyeleri bölge müdürlüklerince belirlenir <sup>45</sup>.

Bölge müdürlüğünün kurulduğu il dışındaki iller ve ilçelerde inceleme raporu ile tarhi öngörülen vergi miktarının (her bir dönem ve her bir vergi türü itibarıyla) on milyar lirayı aşması halinde, komisyona gelirler bölge müdürü veya görevlendireceği yardımcılardan biri (herhangi bir nedenle bölge müdür yardımcısı katılamayacaksa bölge müdürünün belirleyeceği bir vergi denetmeni) başkanlık eder. (Bu fıkradaki miktarı genel tebliğlerle azaltmaya veya yükseltmeye Bakanlık yetkilidir <sup>46</sup>.

Bölge müdürlüğüne bağlı olmayan illerdeki vergi denetmenlerince il merkezlerinde veya il merkezi dışında (ilçelerde) yapılan incelemelerde komisyon, defterdarın başkanlığı altında, defterdarın belirleyeceği bir vergi denetmeni ve ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. Her hangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olan üye; gelir müdürü, vergi dairesi müdürü veya bunların yardımcılarının iştiraki ile tamamlanır. Vergi denetmeni dışında mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon, defterdarın başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

Defterdar, her hangi bir nedenle komisyon toplantılarına başkanlık edememesi halinde yerine başkan olarak, defterdar yardımcısı veya gelir müdürlerinden birisini vekil tayin eder. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde, defterdar ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya gelir müdürünü komisyon üyesi olarak belirler. Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

<sup>45</sup> Maliye Bakanlığı, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02.1999, s. 10, 11.

<sup>46</sup> Maliye Bakanlığı, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde, Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24.08.1999, Sayı: 23796.

Vergi dairesi başkanlıklarında komisyon, vergi dairesi başkanı başkanlığında en kıdemli vergi denetmeni, incelemenin bu denetmene ait olması halinde kідeme göre ikinci sırada bulunan vergi denetmeni ve vergi müdüründen oluşur. İncelemenin vergi müdürüne ait olması durumunda uzlaşma komisyonuna başkanın görevlendireceği bir müdür yardımcısı iştirak eder. Bu maddeye göre teşekkül eden komisyonlarda incelemeyi yapan komisyon üyesi olamaz. Ancak, açıklamalarda bulunmak uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilir.

Komisyon başkan ve üyelerinin her hangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yaparlar. Uzlaşma talep eden mükellefin istemesi halinde uzlaşma görüşmeleri sırasında bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler, uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

#### **7.2.1.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu**

İncelemeyi 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.

#### **7.2.1.2. Komisyonların Yetkisi**

Maliye Bakanlığı, çıkardığı genel tebliğlerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada kurulacak komisyonların, uzlaşabilecekleri vergi, resim, harç ve ceza miktarları konusunda bir kısıtlama getirmemiştir. Sadece, yukarıda da belirtildiği gibi mahalli inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerde oluşturulan komisyonlarda, Bölge Müdürlüğünün kurulduğu il dışındaki iller ve ilçelerde inceleme raporu ile tarhi öngörülen vergi miktarının on milyar lirayı aşması halinde, komisyona gelirler bölge müdürünün veya yardımcısının başkanlık edeceği belirtilmiştir.

### 7.2.1.3. Uzlaşmanın Yapılması

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya gurup başkanlığına başvurması şarttır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.

Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. Bu yönetmeliğin 11. maddesine göre inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Şu kadar ki, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanasının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

İnceleme elemanı, mükellefin 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. Bu yönetmeliğin 11. maddesine göre yapılacak uzlaşmaya davet yazılarında uzlaşma günü de mükellefe bildirilir.

Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı her hangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. 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. Tebliğ işleminde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulü uygulanır. İnceleme elemanının bizzat tebliğ yapması da mümkündür.

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Bu maddenin

uygulanmasında posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememeyi ifade eder.

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.

Yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün onbeş günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir.

Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır. İnceleme raporu, ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz.

Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir<sup>47</sup>. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılmayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen yada sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir<sup>48</sup>.

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder (EK 2). Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imza olunur. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma tutanağında;

<sup>47</sup> Maliye Bakanlığı, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02.1999, s. 11, 13.

<sup>48</sup> Maliye Bakanlığı, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde, Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24.08.1999, Sayı: 23796.

\*Mükellefin adı soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,

\*İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarı,

\*Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,

\*Uzlaşılan ceza miktarı,

\*İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı,

gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde (mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde de uzlaşma sağlanamamış sayılır) komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan 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 gönderilmesi yanında bir örnek de inceleme elemanına tevdi edilir.

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. (Vergi dairesine gönderilecek rapora, uzlaşma tutanağının bir örneği eklenir).

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.

Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır (EK 3).

Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe



ile vergi dairesine başvuran mükellefe başvuru tarihi itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

#### 7.2.1.4. Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz<sup>49</sup>.

Ancak, uzlaşma sağlanamadığı takdirde mükellef, vergi dairesi tarafından adına düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesine karşı kanuni süresi içerisinde dava açma yoluna gidebilir.

Vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarda öngörülen vergi ve cezalarla ilgili olarak tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilip, ancak uzlaşmanın vaki olmaması halinde, mükelleflerin dava açabilmeleri için Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesine göre verginin ve cezanın tebliğ edilmesi, ihbarnamelerin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Ancak Danıştay, vergi dairesi tarafından ihbarname düzenlenmeden de uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanması üzerine, bu tutanağa dayanılarak dava açılabileceği yönünde kararlar vermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde "vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi..." hükmü yer almaktadır. Vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarda öngörülen vergi ve cezalara ilişkin olarak talep edilen uzlaşmalarda uzlaşmanın vaki olmaması nedeniyle mükellefler uzlaşma tutanağına dayanarak vergi mahkemelerinde dava açma yoluna gitmişler ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesine dayanılarak davaların reddedilmesi üzerine konu Danıştay'a intikal etmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 29.12.1996 tarihli Esas No: 1996/1587, Karar No: 1996/5746 sayılı kararı şu şekildedir; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilecekleri, Kanununun 378. maddesinde de vergi mahkemelerinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi gerektiği öngörülmüş ve olayda verginin tarhına cezanın kesilmesine

<sup>49</sup> Maliye Bakanlığı, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 03.02.1999, s. 14, 15.

ilişkin unsurlar oluşmadan, diğer bir ifade ile ihbarname düzenlenip tebliğ edilmeden dava açılmış ise de davacı, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın düzenlenmesiyle kanunun aradığı anlamda hangi türde ve miktarda vergi ve ceza yükümlülüğü altına girdiğini öğrenmiştir.

Yazılı bildirim amacını ilgilileri işleminden haberdar etmek ve dava haklarını kullanmalarına olanak sağlamak olduğuna göre, usulüne uygun yazılı bildirim bulunmamasına rağmen salınacak vergi ve cezanın varlığının, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinde öğrenilmesi üzerine açılan davanın incelenmesine engel bulunmadığından bu konudaki davayı incelemeksizin reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir

50

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 06.12.1996 tarih ve Esas No: 1995/173, Karar No: 1996/405 sayılı kararında da "Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilecekleri, 378. maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Bir vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda inceleme elemanı tarafından tarhiyat gereken verginin matrahı ve miktarı ile kesilecek cezanın türü ve miktarının gösterildiği durumlarda vergi idarelerinin, bu vergi cezalarının yükümlülere duyurulmasına yarayan araçlar olan vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenlerken inceleme raporu doğrultusunda işlem yapmalarına kuşku bulunmadığından, tarhiyat öncesinde uzlaşmaya varılmadığını saptayan tutanağın düzenlenmesiyle de yukarıda değinilen kurallarda yasanın aradığı vergi ve cezanın belirliliği amacı gerçekleşmiş olmaktadır.

Davanın açılmasından sonra tebliğ edilen ihbarnamelerde istenen vergi ve cezalarla, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmadığına ilişkin tutanakta gösterilen vergi ve cezaların, vergi inceleme raporunda salınması ve kesilmesi öngörülen vergi ve cezalarla aynı olması karşısında davacının, hakkında yapılacak tarhiyattan bilgi sahibi olduğu ve bu vergi ve cezaya ilişkin ihbarname tebliğinin davacının durumunda bir değişiklik yaratmadığı açıktır.

<sup>50</sup> Ş. KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve Özelgeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1988, s. 1236.

Bu nedenlerle, ihbarnamenin tebliği beklenmeksizin ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığı yolundaki tutanağın düzenlenmesi üzerine açılan davanın, incelenmeksizin reddinde hukuka uygunluk bulunmamıştır" <sup>51</sup>.

Mükellefler bu yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun 376. maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın her hangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse, kanuni ödeme zamanlarında ; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise, ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir <sup>52</sup>. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır (Ek Madde 11/2) <sup>53</sup>.

### 7.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Vergi Usul Kanunu'na 205 sayılı Kanunun 22. maddesiyle eklenen ve aynı kanunun Ek 1-10. maddelerinde usul ve esasları belirtilmiş uzlaşma hükümlerine bir ölçüde "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" da diyebiliriz <sup>54</sup>. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344. maddesinin 3.fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer <sup>55</sup>.

<sup>51</sup> M. DURAN, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 130, 1999, s. 52

<sup>52</sup> Maliye Bakanlığı, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02.1999, s. 15.

<sup>53</sup> S. KANETİ, Vergi Hukuku, İstanbul, 1989, s. 275.

<sup>54</sup> EROĞLU, a.g.e, s. 711.

<sup>55</sup> Maliye Bakanlığı, Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24.08.1999, Sayı: 23796.

Diğer taraftan; ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilen bir vergi ve bu vergiye ilişkin cezanın uzlaşma konusu olabilmesi için, ayrıca aşağıda belirtilen hususlardan birinin mevcut olması gereklidir. Yoksa, uzlaşma yoluna gidilemez ve uzlaşma yapılamaz.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinde belirtilen ve uzlaşmanın yapılabilmesi için bulunması gereken hususlar şunlardır;

1. Yapılan tarhiyatta, Vergi Usul Kanunu'nun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,

2. Yapılan tarhiyatta, Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde belirtilen yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,

3. Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,

4. Yargı kararları ile idarenin, ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi.

Bu sayılan haller dışında kalan bir husus dolayısıyla, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi ve ceza konusunda, uzlaşmaya gidilemez. Fakat, vergi idaresi bu sınırlamayı daha geniş yorumlayarak, vergi ziyana sebebiyet verilen durumlarda, mükellef veya ceza muhatabının kasit unsurunun açıkça tespit edilmemiş bulunduğu hallerde de uzlaşma taleplerini esas itibariyle kabul etmektedir. Yapılan bu uygulama, esas itibariyle yerinde ve uzlaşma kurumunun amacına uygundur<sup>56</sup>.

Uzlaşma yetkisi uzlaşma komisyonlarına verilmiştir; ancak, buradaki uzlaşma komisyonları, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı bir yapıda oluşturulmuştur<sup>57</sup>.

#### **7.2.2.1. Komisyonların Oluşumu**

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile Merkezi

<sup>56</sup> EROĞLU, a.g.e., s. 712.

<sup>57</sup> ULUATAM, a.g.e., s. 238.

Uzlaşma Komisyonu kurulur. Vergi idaresi adına uzlaşma yetkisi, uzlaşma komisyonlarına tanınmış bulunmaktadır<sup>58</sup>.

#### **7.2.2.1.1. İl Uzlaşma Komisyonu**

Defterdarın veya tevkil edeceği kişinin başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

#### **7.2.2.1.2. İlçe Uzlaşma Komisyonu**

Müstakil vergi dairesi bulunan ilçelerde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve şeften oluşur. Müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde komisyonda, bunların yerine görev yapanlar üye olur. Bağlı vergi dairelerinde komisyon mal müdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Gelir şefi bulunmaması halinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

#### **7.2.2.1.3. Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonu**

Vergi dairesi başkanının başkanlığında vergi müdürü ve müdür yardımcısından oluşur.

#### **7.2.2.1.4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu**

Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Maliye Bakanlığı Müsteşarı'nın başkanlığında, Genel Müdürlüğün bağlı olduğu Müsteşar Yardımcısı ve Gelirler Genel Müdüründen oluşur.

Bu komisyonlar üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Komisyon başkan ve üyelerinin her hangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yaparlar.

#### **7.2.2.2. Komisyonların Yetkisi**

Vergi Usul Kanunu'nun değişik Ek 1. maddesi ile bu kanunun kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan

<sup>58</sup> KANETİ, a.g.e., s. 265.

hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Bakanlık (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır.

Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenir. Maliye Bakanlığınca yayınlanan 251 nolu genel tebliğdeki ceza miktarları halen yürürlükte olup, konu ile ilgili geniş bilgi (EK 6)'dadır. Komisyonların uzlaşabilecekleri vergi miktarlarını gösteren 268 nolu genel tebliğ ise (EK 7)'ye alınmıştır.

### 7.2.2.3. Uzlaşmanın Yapılması

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (Tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan uzlaşma komisyonuna verilir. Bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür<sup>59</sup>. Dilekçe örneği (EK 1)'dedir.

Uzlaşma talep hakkı, mükellef veya ceza muhatabına aittir. Vergi idaresinin, ilgilileri uzlaşmaya çağırma görev ve yetkisi yoktur. Yalnız, re'sen tarhiyatta, her hangi bir taahhütte bulunmamak şartıyla, mükellef veya ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya dâvet edebilir<sup>60</sup>.

Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşma talebinin, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 25.11.1987. tarih ve E. 1988/4326, K. 1987/2581 sayılı kararı şu şekildedir; "Uzlaşma talebinin, dava açma süresinden sonra yapılmış olması halinde mükellef, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7. maddesinde öngörülen

<sup>59</sup> Maliye Bakanlığı, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği, Ankara, 1999, s. 4, 5.

<sup>60</sup> Y. ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1982, s. 627.

15 günlük süreden yararlanamaz ve anılan kanunun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebepler uzlaşma süresini durdurmaz"<sup>61</sup>.

Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce:

- \*Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- \*Uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını, inceler.

Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edildiğinde talep reddedilir.

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 vekaletini haiz vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az 15 gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ belgesi ve varsa vekalet evrakı uzlaşma dosyasına konulur. Mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 01.06.1989. tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.

Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır.

Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere (Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda .../.../.....tarihinde aldım.) ibaresi ile

<sup>61</sup> Damıstay Dergisi, Sayı: 70, 71, 1988, s. 509.

mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde (mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır) komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda) komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılmaması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme yada araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen yada sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır.

#### 7.2.2.4. Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Tutanak örneği (EK 4)' dedir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye şikayette de bulunulamaz<sup>62</sup>.

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir. Konu ile ilgili Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 23.10.1986

<sup>62</sup> Maliye Bakanlığı, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği, Ankara, 1999, s. 5, 6, 7.



tarih ve E. 1986/2, K. 1986/2 sayılı kararı şu şekildedir; "Müddeti içinde mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunduğu halde uzlaşma vaki olmamışsa, uzlaşmanın vaki olmaması kavramı, Ek 5. maddede uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak belirtilmiş hususları da kapsadığından, daha önce dava açılmamış ise, uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde de Ek 7. maddede belirtilen koşullarla dava açma yoluna gidilebilir" <sup>63</sup>.

Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez, her hangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, uzlaşmaya varılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Tutanak örneği (EK 5)' dedir. Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir <sup>64</sup>.

Yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanılabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında kanunun 376. maddesinin uygulanmasını isteyebilir.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

Uzlaşma vaki olduğu 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 süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde,

<sup>63</sup> Danıştay Dergisi, Sayı: 66, 67, 1987, s. 105.

<sup>64</sup> Maliye Bakanlığı, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği, Ankara, 1999, s. 7, 8.

Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, Vergi Usul Kanunu'nun 112 ve 368. maddeleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde,

Ödenir<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup> Maliye Bakanlığı, Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24.08.1999, Sayı: 23796.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 1. UZLAŞMA HATALARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Daha önce de değindiğimiz gibi, mükellefler henüz tarhiyat yapılmadan önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edebileceği gibi, tarhiyattan sonra da tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip uzlaşmayan mükelleflerin artık tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkün değildir. Gerek tarhiyat öncesi uzlaşma, gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesine rağmen uzlaşmayan mükellefler, kanunda belirtilen süresi içinde dava açma yoluna gidebilir.

Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 6. maddesinin 2.fıkrası gereği tarhiyat sonrası uzlaşmada; "Mükellefler veya adına ceza kesilenler; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamazlar". Benzer şekilde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinin 2. fıkrası gereği tarhiyat öncesi uzlaşmada da; "Uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz".

Bilahare tarhiyat sonrası uzlaşma ya da tarhiyat öncesi uzlaşma sağlandıktan sonra, mükellefin ve idarenin dikkatinden kaçan ve yapılmış uzlaşmanın hatalı olduğuna açıkça delalet eden bir husus ortaya çıkabilir. Ancak yukarıdaki kanun hükümlerine göre, uzlaşma sağlanmış ise, uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen konularda dava açılmamakta ve hiçbir mercie şikayette bulunulamamaktadır. Bu durumda hatalı olarak yapılmış olan uzlaşma mükellefin lehine veya aleyhine olmaması gereken bir sonuç doğurmuş olacaktır.

#### 1.1. Yapılmış Bir Uzlaşmanın Hatalı Olduğunu Gösteren Hususlar ve Bunların Çözüm Yolları

Yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmada hatalar bulunması ve bu hataların uzlaşma toplantısında veya daha evvel fark edilmemesi çok sık rastlanılan bir olay değildir. Çünkü uzlaşma kurumunun işleyiş prosedürü gereği hatalar bir aşamada mutlak tespit edilebilir. Ancak az da olsa yapılan uzlaşmalarda hatalara rastlanılabilmektedir. Uzlaşmalarda yapılan hatalar genellikle 213 sayılı Vergi Usul

Kanunu'nun 116, 117 ve 118. maddelerinde belirtilen türden vergi hatalarıdır. Vergi hataları mezkur kanun maddelerinde;

**-Hesap Hataları;** matrahta hata, verginin miktarında hata ve verginin mükerrer olması,

**-Vergilendirme Hataları;** mükellefin şahsında hata, mevzuda hata, mükellefiyette hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata,

şeklinde belirtilmiştir. Uzlaşmalarda yukarıda belirtilen nev'iden vergi hataları bulunabilir.

### 1.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Hatalı Olması

Tarhiyat öncesi uzlaşma isminden de anlaşılacağı üzere henüz mükellef adına bir tarhiyat yapılmadan önce, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve vergi ziyai cezası ile ilgili olarak yapılır. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma söz konusu ise mükellef nezdinde bir vergi incelemesi yapılmış demektir.

**\* İnceleme raporunun metin kısmında, raporun dayanağı tutanak ve rapor eki diğer belgelerde hata söz konusu olmasına rağmen uzlaşma yapılmış ise;**

Örneğin; denetim elemanı yapmış olduğu incelemede, mükellefin beyan etmiş olduğu KDV indirimlerini, tenkit etmiş olduğu konu dışında, hatalı bir şekilde daha az miktarda dikkate alarak inceleme raporunu tanzim etmiş olsun. Bu durumda denetim elemanının eleştirdiği kısmın haricinde, bir kısım K.D.V. indirimlerinin (KDV kanununa uygun olmasına rağmen) mükellefin hiçbir kusuru olmaksızın dikkate alınmamış olması söz konusudur. Bunun sonucunda mükellef adına tenkit edilen hususların doğurabileceğinden daha fazla KDV tarh edilmiş ve bu rapora göre tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmış olabilir.

Veya raporun metin kısmındaki açıklamalarda; kaldırılmış ya da değiştirilmiş bir kanun hükmüne istinaden vergi ve ceza istenilmiş olabilir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta açık ve net bir şekilde vergi kanunlarının, yürürlükte olan hükümlerinin uygulanmamış ve yanlış uygulanmış olmasıdır. Yoksa mükellefin yorumla çıkardığı bazı tespitler, raporun metin kısmının vergi kanunlarına aykırı olduğu anlamına gelmez. Bu durumda incelemeyi yapan denetim elemanının mükellefin aksi yönde bir yorumu olduğu anlaşılır ki, bu da raporun hatalı düzenlendiğini göstermez.<sup>66</sup>

<sup>66</sup> E. ATEŞLİ, Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Dergisi Sayı:89, Mayıs 2000, s. 173, 174.

Bu ve bunun gibi durumlarda, hatanın bulunduğu yerin (inceleme raporu ve ekleri) özelliğinden dolayı mevzu incelemenin yeniden yapılmasında fayda vardır. Ancak söz konusu rapor üzerine tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmış ve uzlaşma sağlanmıştır. Olay ile ilgili ilk olarak dava açılması kanunen mümkün değildir (213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinin 2. fıkrası gereği). Mükellef tarafından öncelikle yapılması gereken, açık ve net olan bu durumdan vergi idaresini bir dilekçe ile haberdar etmek ve hatanın giderilmesini talep etmektir. Bu hatanın giderilmesi ise, incelemenin yenilenmesi ile mümkündür. Vergi idaresi mükellefin bu başvurusunu haklı bulur ve incelemeyi yeniden yaptırır ise sorun giderilecektir. Yeniden düzenlenen bu inceleme raporuna göre uzlaşma prosedürü yeniden başlayacak ve uzlaşma da yeniden yapılacaktır.

**\*İnceleme raporu ve ekleri dışında, tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının düzenlenmesinde hata yapılmış ise;**

Tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme raporunda hiç bir hatanın olmadığını ve raporda mükellef adına 100.000.000.TL gelir vergisi ve 50.000.000.TL vergi cezası kesildiğini kabul edelim. Bu rapor ile ilgili uzlaşmanın sağlandığını ve uzlaşma tutanağında hem yazı hem de rakam ile; uzlaşılan gelir vergisi 1.000.000.000.TL, ceza ise 5.000.000.TL olarak yer aldığını düşünelim. Uzlaşma tutanağının bir örneği mükellefe verildikten ve bir örneği vergi dairesine yollandıktan sonra tutanaktaki hata fark edilmiş olsun. Genellikle uzlaşmalarda uzlaşma komisyonu, raporda tarhi istenecek vergi ve cezalarda kısmen indirime gitmekte ve mükellef ile komisyon bu indirim konusunda pazarlık yapmaktadır. Ancak düzenlenen uzlaşma tutanağına göre ceza % 10'a düşmüş fakat tarhi istenen vergi 100.000.000.TL iken azalmak yerine artarak 1.000.000.000.TL olmuştur.

Bu gibi durumlarda uzlaşma yeniden yapılarak hata giderilmelidir. Yukarıdaki bölümde inceleme raporunun metin kısmında, raporun dayanağı tutanak ve rapor eki diğer belgelerde hata söz konusu olmasına rağmen uzlaşma yapılmış olması, durumu açıklanmış idi. İnceleme raporunda basit maddi hatalar söz konusu ise ve bu rapora göre uzlaşılmış ise, ne yapılacaktır? Örneğin; inceleme raporunun iç kapağına, raporun içinde sonuç bölümünde tarhi istenen vergiden daha fazla bir vergi yazılmış ve hatalı dış kapakta yer alan bu vergi üzerinden uzlaşılmış olabilir. Bu durumda incelemenin

yenilenmesi yerine uzlaşmanın yenilenmesi, maddi hatanın giderilmesi daha yerinde olacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yapıldıktan sonra yukarıda anlatılan nev'iden hataları fark eden mükellef bu durumdan vergi idaresini bir dilekçe ile haberdar edip, hatanın giderilmesini talep etmelidir. Bu tür hataların giderilmesi ise uzlaşmanın yenilenmesi ile mümkündür. Vergi idaresi mükellefin bu başvurusunu haklı bulursa ve yeniden bir tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına karar verir ve tarhiyat öncesi uzlaşma yapılır ise, sorun giderilecektir.

### **1.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Hatalı Olması**

Tarhiyat sonrası uzlaşma isminden de anlaşılacağı üzere bir tarhiyat yapıldıktan sonra söz konusu olabilecektir. Tarhiyat ise mükellef adına vergi ceza ihbarnamesi düzenlenmek suretiyle yapılır. Vergi ceza ihbarnamesi ise bir inceleme raporuna, takdir komisyonu kararına veya bir yoklama tutanağına dayanıyor olabilir. Bu şekilde bir vergi ceza ihbarnamesi tebliğ edilen ve adına vergi ve vergi ziyai cezası kesilen mükellefler, tarhiyat sonrası uzlaşma mevzuatına uygun bir şekilde uzlaşma talep edebilirler.

Uzlaşma günü idare ile mükellefin uzlaşmaya vardığını, uzlaşma tutanağının imzalandığını ve mükellefe tarhiyat sonrası uzlaşma toplantısında uzlaşma tutanağının tebliğ edildiğini kabul edelim. Artık mükellefe yeni bir vergi ceza ihbarnamesi tebliğ edilmeyecek, uzlaşılan vergi ve cezalar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 8. maddesinde belirtilen sürelerde ödenecektir. Tarhiyat sonrası uzlaşma sonucunda uzlaşılan vergi ve cezalarla ilgili inceleme raporunda, takdir komisyonu kararında ya da bunlar dışında tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili işlemlerde ve belgelerde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116, 117 ve 118. maddelerinde belirtilen türden bir vergi hatası bulunabilir.

**\* Tarhiyat sonrası uzlaşma, inceleme raporuna veya takdir komisyonu kararına dayanıyor ve bunlarda bir hata söz konusu olmasına rağmen uzlaşma yapılmış ise;**

İnceleme raporunun veya takdir komisyonu kararının metin kısmında, raporun veya takdir komisyonu kararının dayanağı tutanak ve eki diğer belgelerde hata söz konusu olmasına rağmen uzlaşma yapılmış ise, mükellef bu durumdan vergi idaresini bir dilekçe ile haberdar etmelidir. Uygulamada, bu tür hatalar söz konusu ise inceleme yeniden yapılmalıdır. Takdir komisyonu da hatalı kararını gözden geçirerek bir kez

daha toplanmalı ve yeni bir karar vermelidir. Bu durumda hatalar giderilmiş olacaktır. Mükellefin bu talebi vergi idaresince kabul edilirse yeniden düzenlenen bu inceleme raporuna ve yeni takdir komisyonu kararına göre uzlaşma prosedürü yeniden başlayacak ve uzlaşmada yeniden yapılacaktır.

**\* İnceleme raporu veya takdir komisyonu kararı dışında tarhiyat sonrası uzlaşma tutanağında hata olmasına rağmen uzlaşma yapılmış ise;**

Yukarıdaki bölümde tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili verdiğimiz örnekler tarhiyat sonrası uzlaşma için de aynen geçerlidir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada da tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi uzlaşma tutanağında bir hata yapılmış ise, mükellef bu durumdan vergi idaresini bir dilekçe ile haberdar edip, hatanın giderilmesini talep etmelidir. Bu tür hataların giderilmesi ise, uzlaşmanın yenilenmesi ile mümkündür. Vergi idaresi mükellefin bu başvurusunu haklı bulursa ve yeniden bir tarhiyat sonrası uzlaşma yapılmasına karar verir ve uzlaşma yapılır ise, sorun giderilecektir.

Gerek tarhiyat öncesi uzlaşma, gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşma usulüne uygun ve olması gereken şekilde hatasız olarak yapıldıktan sonraki, her hangi bir aşamada bir şekilde vergi hatası söz konusu olur ise, bu durum Vergi Usul Kanunu'ndaki düzeltme hükümleri doğrultusunda düzeltilecektir.

## **1.2. Uzlaşmalardaki Hataların Düzeltmesini İsteyen Mükelleflerin Karşılaşabilecekleri Sorunlar**

### **1.2.1. Mükelleflerin, Hatalı Olarak Yapılmış Uzlaşmaların Düzeltmesine İlişkin Taleplerinin Red Edilmesi Halinde**

Sonuçlanan uzlaşmalardaki hatalar, mükellef ve vergi idaresi arasında çözümlenmelidir. Yukarıdaki kısımlarda tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın hatalı olması halinde bu hatanın nasıl giderilmesi gerektiği açıklanmıştır. Mükellefin talebi üzerine vergi idaresi, biraz önce de değinildiği gibi hataların giderilmesi için uzlaşmayı, incelemeyi, yoklamayı veya takdir komisyonu kararını yenilettiriyor ise sorun giderilecektir. Ancak, vergi idaresi mükellefin bu taleplerine karşı; başvuruya hiç cevap vermeyebilir veya red cevabı verebilir. Bu şekildeki mükellef talepleri İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 10. maddesi çerçevesinde değerlendirilmelidir.

İ.Y.U.K.' un 10. maddesi aşağıdaki gibidir;

1- İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.

2- Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idari ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, istemin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süreleri işlemez.

Bu kanun hükmüne göre mükellefin başvurusu vergi idaresi tarafından 60 gün içinde cevaplandırılmalıdır. Eğer bu 60 gün içinde mükellefin başvurusu açıkça red edilir veya hiçbir cevap verilmez ise, 60. gün sonunda mükellefin başvurusu zımnen red olunmuş sayılır. Bundan sonra mükellef, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabilir. Eğer Maliye Bakanlığı' da mükellefin bu başvurusunu red eder veya 60 gün içinde hiçbir cevap vermez ise, mükellef bundan sonraki 30 gün içinde Vergi Mahkemesine dava açabilir.<sup>67</sup>

### **1.2.2. Uzlaşmış Vergi Ve Cezalarla İlgili Olarak Öncelikle Yargıya Başvurulması Halinde**

Mükellef veya vergi dairesi yapılmış uzlaşmanın hatalı olduğunu fark ettiklerinde ne yapacaklardır? Öncelikle yargı yoluna gitmek olayın çözümünü güçleştirecek, belki de bir neticeye varmayacaktır. Çünkü, 01.01.1995 tarihine kadar uygulanmış olan dönemde kaçakçılık fiilini irtikap ederek vergi ziyanına neden olunmuş ise failin ayrıca hapis cezası alması için olay adli mahkemelere intikal ettiriliyor idi. Ancak mükellef, adına tarh edilen vergi ve ceza ile ilgili uzlaşma talep eder ve uzlaşma vaki olur ise, mahkemeler; uzlaşma tutanakları üzerine dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı, şeklindeki hükümlere istinaden failerin beraatine karar veriyorlar idi. Aynı şekilde yapılmış uzlaşmanın hatalı olduğu yönündeki bir itiraz üzerine yargıya başvurmak bir netice vermeyebilecektir.

### **1.2.3. Uzlaşmanın Yeniden Yapılması Halinde Gecikme Faizinin Hesaplanması**

Uzlaşmada bir hata söz konusu ise ve bu hata inceleme veya takdir komisyonu kararı ya da uzlaşma, yeniden yapılarak gideriliyor ise tüm prosedürün tamamlanması

<sup>67</sup> ATEŞLİ, a.g.e., s. 175, 178.



zaman alacaktır. Dolayısıyla, hatalı olarak yapılmış ilk uzlaşma ile hatası giderildikten sonra yapılacak ikinci uzlaşma günü arasında geçen süre gecikme faizinin hesaplanmasında dikkate alınmamalıdır.

Çünkü, son uzlaşmanın yapıldığı günü esas alarak yapılacak gecikme faizi hesabı, mükellefin bir kusuru olmaksızın daha fazla faiz ödeyerek cezalandırılması sonucunu doğurur ki, bu durum hakkaniyet kurallarına aykırıdır.

Sonuç olarak, gerek tarhiyat öncesi uzlaşma gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmalarda yukarıda anlatılan nev'iden hatalar nedeni ile mükelleflerden kanuna dayanmayan bir vergi alınamaz. Anayasamızın 73. maddesinde "vergi, resim, harç gibi mali yükümlülükler kanun ile konur, değiştirilir ve kaldırılır"denilmektedir. Bu nedenle kanunlarımızda belirtilmemiş vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülükler toplanamaz. Dolayısıyla uzlaşma kurumunda; yukarıda açıklanan şekilde yapılan hatalar mutlak düzeltilmelidir. Aksi halde vergi idaresi Anayasaya aykırı bir işlem yapmış olacaktır <sup>68</sup>.

## 2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA İLE ÇÖZÜMLENMESİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Bir ülkede vergi yargısı organları ne kadar iyi organize edilirse edilsin, büyük bir iş yükü altında kaldıkları takdirde kendilerinden beklenen olumlu sonuçları veremezler. Yani, vergi uyuşmazlıklarının daha az bir kısmının yargı organlarına intikal ettirilmesi, yargı organlarının ağır bir iş yükü altında kalmadan ihtilafların daha sağlıklı ve adil bir şekilde çözümlenmesini sağlamaktadır. Vergi yargı organlarının iyi işleyişi vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada barışçıl yollarla çözümlenmesiyle doğru orantılıdır.

Nitekim, batı ülkelerinde vergi uyuşmazlıklarının % 95'e varan bir oranının idari aşamada barışçıl yollarla çözümlenmesi, bu ülkelerdeki vergi yargı organlarının başarılı olmalarının en önemli nedenlerinden birini teşkil etmektedir; hatta vergi yargısı, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi usullerinin üstüne oturtulmuş bulunmaktadır, denilebilir.

Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma ile çözümlenmesinin çok çeşitli yararlarına rağmen ülkemizdeki uygulamalarda bir takım problemlerde ortaya çıkmaktadır. Anayasa açısından sakıncaları şöyle ifade edilmektedir:

<sup>68</sup> ATEŞLİ, a.g.e., s. 178, 179.

Eşitlik ilkesinin ihlal edilmesi; Kanun karşısında her bakımdan aynı olan iki vergi mükellefinden birinin uzlaşma yoluna müracaat ederek, diğerine nazaran daha az miktarda vergi ödemesi, Anayasada hüküm altına alınan eşitlik ilkesine ters düşmektedir (Anayasa Md. 10).

Verginin kanuniliği ilkesine aykırılığı; Uzlaşma sonucunda vergi idaresinin kanuna dayanarak tarh etmiş olduğu verginin bir kısmını almaktan vazgeçmesi, böyle bir yetkinin vergi idaresine tanınması, yasaya dayanarak yapılmış olsa bile, Anayasal bir ilke olan verginin kanuniliği ilkesine aykırı bulunmaktadır (Anayasa Md.73).

Bütün bu ileri sürülen sakıncalarına rağmen uzlaşma kurumu, batı ülkelerinde çok başarılı bir şekilde uygulanmaktadır. Bilhassa vergi tahsilinin hızlandırılması için uzlaşma kurumunun yasalarla getirilmiş kurallara göre işletilmesi yani, keyfilikten uzaklaştırılması halinde söylenecek söz kalmamaktadır. Ancak Türkiye'de, bu gün uygulanmakta olan uzlaşma kurumu halen sağlıklı bir yapıya kavuşturulmuş değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma esaslarını düzenleyen maddelerinde 4369 sayılı kanunla önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler sonucu uzlaşma kurumu daha da karmaşık hale gelmiş ve sistem bütünlüğünü ve tutarlılığını kaybetmiştir. Daha sonra, yapılan düzenlemenin sakıncaları anlaşılmış ve sistemde meydana gelen bu karışıklığı önlemek üzere uzlaşma hükümlerinde 4444 sayılı kanunla tekrar değişiklik yapılarak sorunlar çözülmeye çalışılmıştır. Ancak, 4444 sayılı kanunla yapılan değişiklikler de sorunları tam olarak çözmekten uzaktır.

Yapılan bu değişiklikler sonrasında uzlaşma uygulamasında ortaya çıkan sorunlar aşağıda ele alınmıştır.

### **2.1. Konu Bakımından**

Uzlaşma usul ve esasları Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 ile Ek 12. maddelerinde düzenlenmiştir. İlke olarak ikmalen, re'sen ve idarece salınan vergilerle bunlara ilişkin cezalar uzlaşma konusu yapılabilir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 344/3. maddesi ile 359. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma konusu yapılamaz.

Buna göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile uygulanan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak uzlaşma konusu vergi ve cezalar kanunda bu şekilde

düzenlenmiş olmasına rağmen Maliye Bakanlığınca yayınlanan 1999/6 seri nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabileceği, ancak tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Kanaatimizce bakanlığın bu uygulaması Vergi Usul Kanunu hükümlerine aykırıdır. Zira, 4444 sayılı kanunla vergi cezaları da uzlaşma kapsamına alınmış olup, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının hem tarhiyat sonrası uzlaşma hem de tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılması mümkün hale gelmiştir. Bakanlığın bu cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında tutarken, tarhiyat sonrası uzlaşma dışında tutulmasında yasal isabet yoktur. Çünkü kanunla konulan hükümler, yönetmelikle kaldırılmaya çalışılmaktadır.

## 2.2. Vergi Türü Bakımından

Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceğinin tespit yetkisi Vergi Usul Kanunu Ek1. maddeyle Maliye Bakanlığına verilmiştir. Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan yönetmelik 03.02.1999 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bahse konu yönetmeliğin 4. maddesine göre Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar uzlaşma kapsamına girmektedir.

Öte yandan geçici vergi uygulamasında uzlaşma özellik arz etmektedir. 4444 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 120. maddesinde yapılan değişiklikle, faaliyette bulunan hesap dönemlerinin altışar aylık dilimleri ile geçici vergi hesaplanması ve ödenmesi öngörülmüştür. Bu şekilde hesaplanıp ödenen geçici vergi ilgili yıla ilişkin olarak hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Yine bahse konu maddeye göre, mahsup süresi geçtikten sonra ikmalen ve re'sen salınan geçici vergiler terkin edilecektir<sup>69</sup>.

Bu itibarla kanun hükmüne göre, terkin edilen geçici vergiler için uzlaşma istenip istenilemeyeceği belirsizdir. Ancak, uzlaşma olanağının kullanılmasından önce geçici verginin kesinleşmediğinin ve henüz terkin edilemeyeceğinin kabulü gerekir. Kaldı ki, uzlaşma geçici vergi aslı üzerinden yapılıyor olmasına rağmen, geçici vergiye

<sup>69</sup> G. ÜREL, "Uzlaşma ve Ceza İndirimi", Mükellefin Dergisi, Sayı: 83, Kasım 1999, s. 74.

ilişkin olarak ödenecek gecikme faizini de etkilemektedir. Dolayısıyla terkin edilecek geçici verginin uzlaşma konusu yapılması ve gecikme fazinin uzlaşılan vergiye göre düzeltilmesi, mükellef hukukunun korunması açısından gereklidir. Bu çerçevede uzlaşma tutanağında uzlaşılan geçici vergi tutarı belirtilecek ve bu şekilde uzlaşılan geçici verginin terkinin sağlanacaktır. Daha sonra ise üzerinde uzlaşılan geçici vergi tutarına göre gecikme faizi hesaplanacaktır.

### 2.3. Tarhiyatın Muhteviyatı Bakımından

İlave yapılan tarhiyatla ilgili olarak uzlaşma yoluna gidilebilmesi Ek 1. maddede belli şartlara bağlanmıştır.

Buna göre,

-Tarhiyatta Vergi Usul Kanunu'nun 116, 117 ve 118 maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunların dışında her türlü maddi hata bulunması

-Vergi ziyana sebebiyet verilmesi mükellefin kanun hükümlerini yeterince nüfuz edememesinden ileri gelmesi

-Tarhiyatta Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin bulunması<sup>70</sup>,

-Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının bulunduğu ileri sürülmesi, gibi nedenlere uzlaşma istenmesi mümkündür. Ancak, geçmiş dönemlerde idare değerlendirmesini daha geniş çerçevede yapmış, kast unsurunun açıkça tespit edilmemiş olduğu her türlü halde uzlaşma yapılmasını kabul etmiştir<sup>71</sup>. Son düzenlemelerden sonra da aynı anlayış ve uygulamanın geçerli olacağı anlaşılmaktadır.

### 2.4. Tarhiyatın İlgili Bulunduğu Vergilendirme Dönemi Bakımından

01.01.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin diğer bütün tarhiyatlar için uzlaşma, 4444 sayılı kanunla getirilen yeni hükümler çerçevesinde yapılacaktır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun 3444. maddesinin 3. fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası uygulanan tarhiyatlara ilişkin vergi ve ceza hariç, diğer nedenlerle tarh edilen vergi aslı ve vergi cezaları uzlaşma konusu yapılabilecektir. Ancak daha

<sup>70</sup> ÜREL, a.g.e., s. 75.

<sup>71</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 898.

önce de belirtildiği gibi, vergi idaresine göre, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılırken, tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilemeyecektir.

## 2.5. Tarhiyatın Muhatabı Bakımından

Kollektif şirketlerin bünyesinde tespit edilen matrah farklarına ait vergi, hisseleri oranında ortaklar adına tarh edilmekte, ceza ise şirket adına kesilmektedir. Öte yandan şirket ortaklarının bazılarının uzlaşma talep etmesi, bazılarının ise tarhiyatı dava konusu etmelerinin mümkün olup olmadığı belirsizdir. 4369 sayılı Kanun uygulamasından önce, bu durumda şirket ortaklarının tümünün birlikte uzlaşma talebinde bulunması şartı aranmıştır. Ancak 4369 sayılı kanunla kısmi uzlaşma uygulaması kabul edilmiş olduğundan, şirket ortaklarının ayrı ayrı talepte bulunmaları imkan dahiline girmiştir<sup>72</sup>.

Konu ile ilgili Danıştay 3. Dairesinin 17.03.1987 tarih ve E: 1987/2517, K: 1987/73 sayılı kararı şu şekildedir; "Şirket tüzel kişiliği adına kesilen cezada uzlaşmaya varılmış olması, şirket ortaklarının adlarına salınan vergi asıllarını dava etme haklarını ortadan kaldırmaz"<sup>73</sup>.

Geçmiş dönemde adi ortaklıklarda ortaklardan birinin dava yoluna gitmesi birinin ise uzlaşma istemesi uygulaması idarece uygun görülmemiştir. Ancak yukarıda belirtildiği gibi, 4369 sayılı Kanun uygulamasıyla uzlaşmanın bölünebileceği kabul edildiğinden ortakların uzlaşma konusundaki tercihlerini ayrı ayrı kullanabileceklerinin kabulü gerekir. Dolayısıyla adi ortaklıkta ortaklardan biri tarhiyata karşı dava yoluna giderken, diğeri uzlaşma isteyebilecektir.

Öte yandan 4369 sayılı Kanunla kaldırılan aile reisi beyanı uygulamasında da geliri aile reisi tarafından beyan edilenlerin de, ayrı ayrı uzlaşma talep edebilecekleri kabul edilmiştir. Konunun pratikte önemi kalmamasına rağmen zamanaşımı süresi içinde yapılacak tarhiyatlar için geçerli bulunmaktadır. Yine mirasçılar hisselerine göre, ölenin vergi borçlarından sorumludurlar. Bu nedenle hisseleri oranında müstakilen uzlaşma isteyebilirler.

<sup>72</sup> ÜREL, a.g.e., s. 77.

<sup>73</sup> ULUATAM, a.g.e., s. 241.

## 2.6. Uzlaşmanın Bütünlüğü ve Kısmi Uzlaşma Bakımından

4369 sayılı Kanun öncesinde, uzlaşmaya konu tarhiyat hiçbir şekilde bölünmemekte, uzlaşma kül halinde gerçekleştirilmekteydi. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra ise uzlaşmaya ilişkin verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda, uzlaşma bu bölümlerden her biri için bağımsız olarak yapılabilecektir. Buna göre örneğin, 100 birim verginin 40 birimi amortisman uygulamasının yanlış yapılması nedeniyle, 60 biriminin kayıt dışı hasılat nedeniyle doğduğunu varsayalım. Bu durumda bunlardan sadece birinde uzlaşma yapılabilecek, istenildiğinde diğeri için dava yoluna gidilebilecektir. Yine ikmalen ve re'sen tarhiyatın birlikte bulunduğu durumlarda, uzlaşma tarhiyatın türü itibarıyla bölünebilecektir. Bu takdirde örneğin, ikmalen tarhiyat konusu vergi için uzlaşmaya gidilirken, re'sen tarhiyat konusu vergi için dava yoluna başvurulabilecektir.

Benzer şekilde aynı nedenden doğan birden fazla vergiden birinde uzlaşmaya gidilip, diğesinde dava yoluna gidilmesi mümkündür. Örneğin, kayıt dışı hasılat nedeniyle tarh edilen kurumlar vergisi için uzlaşmaya gidilirken, katma değer vergisi için dava açılabilir. Yasal düzenleme bu şekilde olmasına rağmen, tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 7. maddesinde mükelleflerin kısmi uzlaşma talebinde bulunamayacakları öngörülmüştür. Böylelikle yasa ile mükelleflere tanınan kısmi uzlaşma hakkı, yönetmelikle ortadan kaldırılmıştır. Yasa, idareye yönetmelikle bu şekilde bir düzenleme yapma yetkisi vermemektedir. Bu itibarla yönetmelikte gerekli düzeltmenin yapılarak, mükelleflerin kısmi uzlaşma taleplerinin kabulü gereklidir.

Kaldı ki, idarece yayımlanan tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinde mükelleflerin kısmi uzlaşma isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma için kısmi uzlaşma yapılabileceğinin kabul edilmesine rağmen, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşmanın kabul edilmemesi yasal dayanaktan yoksun olup, izahsızdır.

Öte yandan kısmi uzlaşma uygulaması yapılırken artan oranlı tarifeye bağlı vergilere ilişkin tarhiyatlarda önemli sorunlarla karşılaşılacaktır. Bilindiği gibi, artan oranlı vergiler bir tarifeye göre alınır ve vergi matrahı arttıkça vergi oranı ve hesaplanan vergi tutarı artar.

Bu durumda, artan oranlı bir vergiye ilişkin olarak birden fazla nedenle tarhiyat yapılması ve mükellefin kısmi uzlaşma istemesi halinde, kısmen uzlaşmaya konu

edilecek matrah farkının hangi dilime gireceği ve buna bağlı olarak hangi vergi oranına tabi tutulacağı konusunda belirsizlik bulunmaktadır. Sorunun çözümüne yönelik olarak farklı hesaplama tarzları bulunmakla birlikte, her bir hesaplama yöntemi değişik sonuç vermektedir. Özellikle uzlaşmaya konu edilemeyen matrah farkının dava edilerek davanın mükellefçe kazanılması halinde daha önce yapılan tarhiyat ve vergi hesaplaması dayanaksız kalabilmektedir<sup>74</sup>.

## **2.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada, Vergi Ziyat Cezasının Hesaplanması Bakımından**

4444 sayılı yasa vergi ziyat cezasını da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına almıştır. Ancak 4369 sayılı yasa, vergi ziyat cezasının hesap şeklini belirlerken tarhiyat öncesi uzlaşma düşünülmemiştir. Cezanın hesaplanma şeklini ihbarnamenin düzenlendiği tarihe bağlamıştır.

Daha sonra 14.09.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 sayılı yasa vergi ziyat suçu cezasını tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına almıştır. Ancak hesaplanma şeklini değiştirmemiştir. Yani yine ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre aynen kalmıştır. Oysa tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma sağlanırsa uzlaşma tutanağı düzenlenir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer (Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği Md.18).

İhbarname düzenlenmesi, uzlaşma sağlanamazsa söz konusudur. Bu takdirde uzlaşma sağlanmadığını belirten tutanak vergi dairesine inceleme raporu ile birlikte gönderildiğinde, vergi dairesi raporda belirtilen vergiler için ihbarname düzenlendiği tarihi esas alarak, verginin normal vade tarihinden ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yarısını verginin bir katına eklemek suretiyle vergi ziyat cezasını hesaplayacaktır. Mükellefler bu vergi ve ceza için tarhiyat sonrası uzlaşma isteyemezken, dava açabilirler veya Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinin uygulanmasını talep edebilirler.

\* Yasa vergi ziyat cezasının hesaplanmasında ihbarnamenin düzenlendiği tarihi esas aldığına göre, tarhiyat öncesi uzlaşmada, ihbarname düzenlenmesi uzlaşma sağlanamadığında söz konusu olduğundan, vergi ziyat cezası nasıl hesaplanacak ve bu cezayı kim hesaplayacaktır?

<sup>74</sup> ÜREL, a.g.e., s. 78, 79.

\* Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları uzlaşma tarihini esas alarak, vergi ziyai cezası hesaplayabilirler mi?

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunun ne yasada ne de yönetmelikte, vergi ziyai cezasını hesaplamaya yetkisi ve görevi yoktur. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 13. maddesinde, "Yapılan incelemeler sonucu uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı inceleme elemanlarınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az onbeş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir", demek suretiyle bu görev ve yetki raporu düzenleyen inceleme elemanına verilmiştir.

İnceleme elemanı bu cezayı nasıl hesaplayacaktır. Mevcut hükümlere göre, raporu düzenleyen inceleme elemanı, rapor düzenleme tarihini esas alarak vergi ziyai cezasını hesaplayabilir. Tutanağın tarihinin esas alınması ise, her raporda inceleme tutanağı olmayabileceği için uygun olmayacaktır. İnceleme elemanı raporun düzenlenme tarihini esas alarak hesaplayacağı ceza için, raporunda hangi tarihin esas alındığını belirler.

Cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan tarihin, raporun düzenlenme tarihinin olması cezanın az yada çok tutarda hesaplanmasına fazlaca bir etkisi olmayacaktır. Çünkü ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler için vergi dairesince ayrıca gecikme faizi hesaplanacaktır.

Vergi ziyai cezasının hesaplanmasında, uzlaşma tarihinin esas alınması yasal olarak mümkün değildir. Çünkü uzlaşma yönetmeliği vergi ve cezasının hesaplama görevini raporu düzenleyen inceleme elemanına vermiştir. İnceleme elemanı raporu düzenlerken, uzlaşma tarihini bilmeyeceği için, çünkü uzlaşma tarihi rapor düzenlenme tarihinden sonraki bir tarihe rastlayacaktır, uzlaşma tarihi itibarıyla vergi ziyai cezasını hesaplayamaz. Dolayısıyla en uygun tarih raporun düzenlenme tarihi, hesaplama görevi de inceleme elemanının olmalıdır. Ve vergi inceleme raporunda uzlaşma konusu edilen vergi ve vergi ziyai cezasının hesaplanması gerekir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, uzlaşma tutanağında vergi ziyai cezasını kendisi hesaplar ve uzlaşırsa, o takdirde inceleme raporunda yazılı olmayan bir ceza için uzlaşmış olacaktır ki, bu uzlaşılan vergi ziyai cezasının dayanağı olmayacaktır. Çünkü uzlaşma tutanağının dayanağı vergi inceleme raporudur. Raporun içeriğinde ne varsa uzlaşma tutanağında da aynı içerik olmalıdır. Başka bir anlatımla, inceleme raporunda



hangi vergi varsa, uzlaşma tutanağında da aynı vergi olacak, hangi ceza varsa, uzlaşma tutanağında da aynı ceza olacaktır. İnceleme raporuyla uzlaşma tutanağı birbirine uygunluk sağlamalıdır.

O nedenle de tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu yerine vergi ziyai cezası, vergi inceleme elemanınca hesaplanıp, raporunda belirtilmelidir. Komisyon da, raporda yazılı olan vergi ve cezalarda uzlaşmalıdır. Hesaplanan vergi ve vergi cezasında mükellefle uzlaşma sağlanırsa, uzlaşılan vergi ve cezalar uzlaşma tutanağında belirtilir. Bu suretle vergi ve ceza da kesinleşmiş, tahakkuk etmiş olur. Uzlaşma sağlanamazsa, uzlaşma sağlanamadığına dair tutanağın vergi dairesine gönderilmesinden sonra, vergi dairesi ihbarname düzenleme tarihini esas alarak ilave yapacağı hesaplama ile vergi ziyai cezasını hesaplayacaktır <sup>75</sup>.

### 3. UZLAŞMA KURUMUNUN ETKİNLİĞİ

Vergi Usul Kanunu'nun 4444 sayılı Kanun' la değişik Ek madde 1' de sayılan gerekçelerle;

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
  - VUK' nun 369. maddesinde yer alan yanılmadan,
  - VUK' nun 116. maddesinde yazılı vergi hatasından,
  - VUK' nun 117. maddesinde yazılı hesap hatalarından,
  - VUK' nun 118. maddesinde yazılı vergilendirme hatalarından,
  - Her türlü maddi hatadan,
  - Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasından,
- vergi ziyasına sebep olunması durumunda uzlaşılabilceği hüküm altına alınmıştır. Bu gerekçeler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

#### 3.1. Kanunla Getirilen Uzlaşma Gerekçelerinin Değerlendirilmesi

##### 3.1.1. Vergi Kanunlarına Yeterince Nüfuz Edememek

Uygulamada hemen bütün uzlaşma taleplerinde sebep olarak "vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek" gösterilmektedir <sup>76</sup>. Vergi kanunlarının günümüzde

<sup>75</sup> E. İŞİK, "Vergi Ziyai Cezasının Uzlaşılması Nasıl Yapılacaktır", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 139, Kasım, 1999, s. 52, 53.

<sup>76</sup> A. OZANSOY, Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı:89, Mayıs 2000, s. 204, 205.

olağanüstü karmaşık hale geldiği ve bunların mutlaka basitleştirilmesi gerektiği doğrudur. Ancak, bu karmaşıklık herkes için geçerlidir ve kanunu bilmemek mazeret sayılamaz. Her mükellefin üzerine düşen yükümlülükleri bilmesi lazım gelir. Aksi halde kanuna aykırı hareket eden herkes bunu bilmediğini ileri sürerek vergi cezalarından kurtulur. Ayrıca, idare mükellefin kanunu bilip bilmediğini objektif olarak ispatlama şansına sahip olmadığından, "kanunu bilmiyordum" diyen her mükellefin beyanının doğru kabul edilmesi gerekir ki, bu durum böyle bir sebebin fiilen olmadığı, konu ve zaman olarak uzlaşma kapsamına girmesi koşulu ile herkesin uzlaşma talebinde bulunabileceği anlamına gelir; ister kanunu bilsin, isterse bilmesin. İdare de zaten bu şartı aramamaktadır. Eğer aramış olsa, aynı sebepten dolayı farklı zamanlarda yapılacak tarhiyatlara ilişkin uzlaşma taleplerinden sonra yapılanları - ilk tarhiyatta mükellef kanunu öğrenmiş olacağından - kabul etmemesi gerekir. Oysa, uygulamada bu konuda bir araştırma yapılmamaktadır.

### **3.1.2. Vergi Usul Kanunu'nun 369. Maddesinde Yer Alan Yanılma Hali**

Bu madde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları ve bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması hallerinde vergi cezası kesilmeyeceğini düzenlemektedir. Madde hükmünde açıkça belirtildiği üzere "yanılma" halinde vergi ziyai cezası kesilmeyecek, dolayısıyla vergi aslı uzlaşmaya konu olacaktır. Vergi aslının uzlaşmaya konu olması ise, önceki bölümlerde açıklandığı üzere çeşitli sakıncalar doğurmaktadır.

### **3.1.3. Vergi Usul Kanunu'nun 116, 117 ve 118. Maddelerindeki Vergi, Hesap ve Vergilendirme Hataları**

Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde; "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması" vergi hatası olarak tanımlanmış, bunun ayrıntıları da 117 ve 118. maddelerde daha spesifik olarak açıklanmıştır. 119 ila 126. maddelerde ise vergi hatalarının düzeltilme esasları belirtilmiştir. Yani, 116, 117 ve 118. maddelere göre bir vergi hatası yapılmışsa bunların "düzeltme" hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi gerekir. Düzeltme zaman aşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip

eden yılın başından başlayarak 5 yıl olup, bu süre zaman aşımı 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 6183 sayılı Kanun' a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan az olamaz<sup>77</sup>. Uzlaşma talebi ise, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Yani mükellefin düzeltme için kullanabileceği süre, uzlaşma için kullanabileceği süreden çok daha fazladır. Bu durumda mükellef hiçbir zaman lehine yapılması gereken düzeltmelerde uzlaşmaya başvurmayacaktır. Mükellef aleyhine yapılacak düzeltmelerde ise uzlaşma yolunun açık olması hem verginin kanuniliği ve eşitlik ilkelerine aykırıdır, hem de düzeltme hükümlerinin emredici olması sebebiyle kanunun ruhuna aykırıdır. Çünkü bu durumda önce düzeltme yapılacak, sonra düzeltilen miktar için uzlaşılacaktır.

#### **3.1.4. Her Türlü Maddi Hata**

Burada neyin kastedildiği açık değildir. Çünkü maddi hatalar genellikle 116, 117 ve 118. maddeler kapsamına girmektedir. Kanun koyucu tarafından bunların dışında düşünülmüş bir maddi hata varsa, bu sebep geçerlilik kazanabilir.

#### **3.1.5. İhtilaf Konusu Olayda Yargı Kararları İle İdarenin Görüş Farklılığının Olması**

Bu sebebin uzlaşma talebi için geçerli sebepler arasına alınması açıkça "hukuk devleti ilkesi" nin inkarıdır. Yargı ile idare arasında bir konuda görüş ayrılığı varsa, ister idare haklı isterse yargı organları haklı olsun, çözüm yasama organı tarafından bu konuda yeni bir yasal düzenleme yapılması ve görüş ayrılığı hangi yönde düzeltilmek isteniyorsa bunun açıkça yasa metnine alınmasıdır. Yasa yapma sürecinin zorluğu, mükellefi yargıya gitmeden uzlaşmaya razı etmeye çalışmanın gerekçesi olamaz.

<sup>77</sup> Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu.

### 3.2. İdarenin Uzlaşma Kurumuna İhtiyaç Nedenleri

İdare uzlaşma kurumuna, mükelleflerle ihtilafa girmeden tarhiyatını kesinleştirerek bugünden para tahsil edebilmek amacı ile gerek duymuştur. Görünen o ki, İngiliz Maliye İdaresinin "erken elde edilen vergi, daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir" ilkesini Türk Maliye İdaresi de benimsemiştir. Aslında, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü her ülkenin başvurduğu bir yoldur. Ancak, temel alınması gereken kıstas, öngörülen idari çözümün eşitlik ilkesine zarar vermemesi olmalıdır. Oysa ülkemizde vergi aslı bile uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Bu düzenlemenin altında gerçekte iki temel düşünce yatmaktadır. İdare;

- Ya, gerek inceleme elemanlarının yazdıkları vergi inceleme raporlarına istinaden, gerekse diğer yollarla yapılan tarhiyatlarda kanuna aykırı vergi saldığını düşünerek, konuyu yargıya götürmeden "ne alırsam kardır" mantığı ile,

- Ya da, gerek inceleme elemanlarının vergi inceleme raporlarına istinaden, gerekse diğer yollarla kanuna uygun olarak salınan vergileri bile yargı organlarının iptal ettikleri kabulünü yaparak yargıya götürmeden mükelleften "salınan verginin en azından bir kısmını alabilmek" amacı ile,

uzlaşma kurumuna ihtiyaç hissetmiş, üstelik vergi aslını da uzlaşma kapsamına almıştır.

Bahsedilen bu iki düşünceden her hangi birinin ya da her ikisinin de doğru olması uzlaşma kurumunun ihdası ve vergi aslının da uzlaşma kapsamına alınması için geçerli sebep teşkil edemez. Şöyle ki, birinci düşünce doğruysa, yani inceleme elemanları hukuka uygun inceleme raporları yazamıyorlarsa bu problemin çözümü söz konusu raporları yargı denetiminden kaçırmaya çalışmak değil, inceleme elemanlarının doğru rapor yazmalarını temin etmek için çalışmalar yapmaktır. İkinci düşünce doğru ise, yani hukuka uygun raporlar bile yargıda düşüyorsa, o takdirde de yapılması gereken yine yargıdaki bu problemin sebeplerinin araştırılıp (bilgi eksikliği, kötü niyet vb.) konunun çözüme kavuşturulmasının sağlanmasıdır. "Hukuk Devletinde" uygulanacak yöntem budur.

### 3.3. Avrupa ve ABD' deki Durum

ABD ve değişik Avrupa ülkelerinde de, uzlaşma benzeri düzenlemeler mevcuttur. Ancak, çoğunlukla ülkemizdeki kadar geniş kapsamlı ve eşitsizlik yaratıcı değildir. Örneğin, Fransa'da uzlaşma yalnızca vergi cezalarında görülmekte, vergi aslı uzlaşmaya

konu edilmemektedir. Yalnız dolaysız vergilerde geçerli olmak üzere vergi aslında uzlaşma, mükellefin ödeme gücü olmaması koşuluyla Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay'ın uygun görüş belirtmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu kararı ile olabilmektedir. Türkiye'deki uzlaşma kurumuna intikal etmiş olan Almanya'daki uzlaşma uygulaması, Anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile kanun koyucu tarafından kaldırılmıştır. ABD'de ise, ülkemizdekine benzer bir uzlaşma sistemi mevcuttur <sup>78</sup>.

#### 4. UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'de uzlaşma kurumunun, vergi uyuşmazlıklarının halledilmesinde, kendisine düşen görevleri, yerine getirememesinin ve vergi yargısına yardımcı olamayışının nedenleri şöyle sıralanabilir:

Uzlaşmanın en önemli amacı, vergi ihtilaflarını idari aşamada çözümlenerek, vergi yargı organlarına intikal eden uyuşmazlık sayısını asgari seviyeye indirmektir. Bu amacın vergiye taraf olanlarca hiç unutulmaması ve çok iyi anlaşılması gerekmektedir. Uzlaşma konusu ve sınırları çok geniş tutulmalı, bütün vergiler uzlaşma konusu yapılabildiği gibi, her aşamada ve uzlaşılacak vergi ve ceza miktarında bir sınırlamaya tabi tutulmamalıdır. Nitekim batı ülkelerinde bütün vergiler uzlaşma konusu yapılabildiği gibi, uzlaşılacak vergi ve ceza miktarı da her hangi bir sınırlandırmaya tabi tutulmamıştır.

Uzlaşma kurumları daha bilinir hale getirilmelidir. Çünkü mükelleflerin bir kısmı böyle bir kurumun varlığından ve işleyişinden haberdar bile değildirler. Mükellefler uzlaşmaya gittikleri takdirde ne gibi faydalar sağlayacaklarını bilmemektedir. Hatta mükellef bu konuda bilgi almak için vergi idaresine başvurunca tam olarak aydınlatılmamaktadır. Halbuki uzlaşma kurumunun mahiyeti ve önemi, vergi idaresi tarafından her türlü vasıta ile mükelleflere duyurulması gerekir. Bu konuda vergi memurları ile vergi mükellefleri eğitilmek suretiyle kurumun önemi yeterince öğretilmeli ve ortaya konulmalıdır. Böylece mükellefler uzlaşmaya gittiklerinde ne gibi faydalar sağlayacaklarını, uzlaşmada ne şekilde bir indirim yapıldığını ve uzlaşma ile itiraz taleplerinin nasıl yapılacağını öğrenmiş olmaktadır.

<sup>78</sup> OZANSOY, a.g.e., s. 206, 210.

Bunun yanında, yeni bir kurum olan tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından durum çok daha kötü bir görünüm arz etmektedir. Çünkü, mükellefler veya vergi idaresi bu konuda açık ve yeterli bilgiye sahip bulunmamaktadırlar. Mükelleflerin uyuşmazlık konusu olan vergi ve cezalarla ilgili olarak başvurdukları mali müşavir veya avukatlar, uyuşmazlığı dava konusu haline getirmekte kendi çıkarları açısından yarar görmektedirler. Bundan dolayı, mükellefe uzlaşma yolunu mecbur kalmadıkça önermemektedirler.

Bu bakımdan, her türlü haberleşme araçlarıyla özellikle radyo ve televizyondan yararlanmak suretiyle mükellefler uyarılmalı ve aydınlatılmalıdır. Aynı zamanda yapılacak çeşitli eğitim faaliyetleri ile hem vergi idaresinin hem de mükelleflerin bu konudaki bilgilerinin artırılması gerekir.

Uzlaşma fikrinin yerleşmemiş olması: Türkiye'de vergileme yetkisine haiz kamu makamları ile vergi mükellef veya sorumluları arasında, yaratılması gereken iyi niyet ve samimiyet havası psikolojik yönden henüz gerçekleştirilememiştir. Uzlaşma komisyonları mükelleflerin zaman kazanmak için bu yola başvurduklarını zannederek, onların samimiyetinden, şüphe etmektedir. Buna mukabil, mükellef veya vergi sorumlusu ise olumlu bir hava görmediği için vergi idaresine yaklaşmamakta ve ona itimat edememektedir. Vergi idaresi her ne kadar zaman zaman, iyi niyet ve samimiyet taşıdığını ifade etmekte ise de vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda temaslar başlayınca, vergi idaresinin hemen havasının değiştiği görülmektedir. Vergi idaresinin bu tutumu ise mükellefleri korkutmakta ve çekimser davranmaya sevk etmektedir.

Vergi Usul Kanunu Ek madde 1' de, vergi aslı ve cezalar üzerinde uzlaşma yapılabileceği hükme bağlanmış olmasına rağmen, uygulamada vergi asılları üzerinde fazla uzlaşmaya gidilmemekte, daha çok cezalarda uzlaşma yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, uzlaşma daha çok vergi cezaları konusunda sağlanmaktadır. Muhakkak ki bu sonuç uzlaşma komisyonu üyelerinin davranışlarından kaynaklanmaktadır. Komisyon üyeleri, bu işi asıl işleri yanında ikinci bir ek iş olarak yapmaktadırlar. Bu komisyonların başkan ve üyeleri idarede çalışan ve idareye bağlı kişiler olduğu için bazı nedenlerle uzlaşmada çekimser davranmaktadırlar. Bu nedenleri şöyle sıralayabiliriz:

Birincisi, bu kişilerin bir vergi inceleme elemanının yapmış olduğu tarh işlemini bozmak istememeleridir. İkincisi, uzlaşma sağlandığı zaman rüşvet verilerek

uzlaşmanın sağlandığı hususunda doğabilecek dedikoduların önlenmesidir. Üçüncüsü de, komisyon üyelerinin maliye müfettişleri ve hesap uzmanlarına nazaran bilgi noksanlıkları nedeniyle, bu işi ek iş olarak yaptıkları için gerekli araştırma ve incelemeyi de yapamadıklarından, onların vermiş oldukları rapora aynen katılmalarıdır. Netice olarak, uzlaşma komisyonlarındaki vergi asılları ile ilgili müzakerelerde başkan ve üyeler genellikle çekimser bir davranış içine girmektedirler.

Aynı zamanda bu aksaklıkların giderilebilmesi için uzlaşma komisyonlarının başkan ve üyelerinin görev, yetki ve sorumluluklarını arttıracak, onlara moral ve cesaret verecek temel bazı düzenlemelerin yapılması yararlı olacaktır. Bu sayede, vergi uyuşmazlıklarının, önemli bir miktarının çözümü, uzlaşma komisyonlarının sürat ve cesaretle almış oldukları kararlara bağlı olacaktır. Bu yönde gelişmeler olmadığı ve yapılmadığı takdirde, vergi asıllarında uzlaşmaya gidilemeyecek, uzlaşma kurumu da, bir ceza indirimi kurumu olmaktan ileri gidemeyecektir.

Uzlaşma komisyonlarına müracaat süresinin yetersiz oluşu: Vergi Usul Kanunu'nun, Ek 1. maddesine göre uzlaşma talebinin kanuni süresi, itiraz süresi olan 30 gündür. Halbuki, yabancı ülkelerde uzlaşma isteme süresi daha uzun zamanı kapsamaktadır. Şöyle ki, vergi yargı organlarına intikal etmiş, ancak karara bağlanmamış olan her türlü vergi uyuşmazlığı için uzlaşma talebinde bulunmaktadır. Yargı organlarına intikal etmiş vergi uyuşmazlıklarında henüz karar verilmemiş ise, uzlaşma isteminde bulunulabildiğine göre, bu ülkeler vergi uyuşmazlıklarının çözümünün temeli olarak uzlaşma kurumunu göstermektedirler. Bunun için de, uzlaşmaya müracaat etme süresini çok geniş tutmuş bulunmaktadırlar.

Türkiye'de de vergi yargı mercilerine intikal edip, henüz karara bağlanmamış vergi uyuşmazlıklarında, mükelleflerce veya ceza muhataplarına uzlaşma talebinde bulunma hakkı tanınmasının yararlı olacağı söylenebilir.

Tarhiyat sonrasında da kısmi uzlaşma yapılabilmelidir; Uzlaşma bir bütün olup, kısmi olarak uygulanmamaktadır. Şöyle ki, vergi ve cezadan birisi için uzlaşma talep edilip, diğeri için dava yoluna gidilemez. Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların tamamı üzerinde uzlaşma görüşmeleri yapılabilir, kısmi uzlaşma söz konusu değildir. Bu durum uzlaşma kurumunu negatif yönde etkilemektedir.

Nitekim salınan vergi ve kesilen cezanın bir kısmı üzerinde mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği takdirde vergi idaresi uzlaşmaya yanaşmamaktadır.

Örneğin, ikmalen ve re'sen tarhiyatın aynı anda yapıldığı hallerde, mükellefin sadece ikmalen tarh olunan vergi ve buna ilişkin ceza üzerinde uzlaşma istemesi durumunda bu isteği vergi idaresi reddetmekte, buna karşın ikmalen ve re'sen salınan vergiler ile bunlara ilişkin cezaların tamamı üzerinden uzlaşmaya gidilmesini istemektedir. Böylece, vergi uyuşmazlıklarının kısmen de olsa idari aşamada çözümlenmesi önlenmektedir. Şu halde, salınan vergi ve kesilen cezalar üzerinde kısmi uzlaşmaya gidilebilmesi bu kurumun etkinliğini arttıracaktır, denilebilir.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalarda, gecikme faizi ve gecikme zammı uzlaşma kapsamına alınarak oranlar düşürülmelidir. Türkiye'de 01.01.1986 tarihinden başlamak üzere 3239 sayılı Kanununun 8. maddesine göre, uzlaşılan vergilerden gecikme zammı ve gecikme faizi alınmaktadır. Bilindiği gibi gecikme faizi uzlaşılan vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin kanuni vade tarihinden başlamak üzere, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen zaman için uygulanmaktadır.

Uzlaşmada, mükellef veya ceza muhataplarını en çok düşündüren husus, 30 gün içinde bütün vergi ve cezaları faiz ve zamları ile birlikte ödemek zorunda olmalarıdır. Bilakis, bu ödeme yapılmadığı zaman uzlaşma yine geçerli sayılmakta, ancak kamu alacağına ağır bir gecikme zammı uygulanmaktadır. Uygulamada bir çok mükellef, bu faiz ve zamları hesaplamakta ve kendilerine büyük miktarda mali yük getirdikleri için istemeyerek uzlaşmadan vazgeçip, yargı organlarına müracaat etmektedirler. Ayrıca, bu gecikme faiz ve zamlarının uzlaşma kapsamına alınmamış olması da bu davranışı körüklemektedir. Bu belirttiğimiz hususlara dikkat edilerek yapılacak yasal değişikliklerle uzlaşma kurumuna işlerlik kazandırılabilir.

Uzlaşma zorunlu hale getirilmelidir. Bu gün bir çok batı ülkelerinde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi için, özellikle uzlaşma yolu denenmek zorundadır. Yani, bu ülkelerde uzlaşma mükellefin tercihine bırakılmış, seçimlik bir yol değildir. Halbuki, Türkiye'de uzlaşma mükellefin tercihine bırakılmış bulunmaktadır. Önce uzlaşma yoluna başvurma zorunlu hale getirilirse, meselelerin bir çoğu bu aşamada çözümlenmemiş bile olsa, uyuşmazlığın bir çok yönü ortaya çıkacak ve yargının karar vermesi, tarafların haklarını yargı organlarında savunması daha kolaylaşmış olacaktır.



Aynı zamanda mükellef veya ceza sorumlularının idari yol ile yargı yolu seçenekleri karşısındaki kararsızlıktan kurtulmak suretiyle vergi uyumsuzluklarının doğuşu da büyük çapta önlenmiş olacaktır. Böylece, mükellef ve vergi idaresi ilişkileri karşılıklı samimiyet, iyi niyet ve ciddiyet ortamı içerisinde iyi esaslara oturtulabilir.

Bütün bu değerlendirmelerin yanında Gelir İdaresi acaba, Anayasa' nın hukuk devleti ve eşitlik ilkelerini zedelemek pahasına getirilen uzlaşma kurumundan gerekli faydayı sağlayabiliyor mu? Günümüzde büyük çapta iş yapan mükelleflerin çoğunun iyi yetişmiş mali danışmanları (yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir vb.) bulunmaktadır. Bunların bir çoğu da Maliye Bakanlığında ayrılmış eski denetim elemanlarıdır. Bu mali danışmanlar idarece yapılan tarhiyatı çok sağlam (hukuka uygun) görmezlerse zaten uzlaşmaya yanaşmamakta (talep etmemekte veya uzlaşmamakta), yargıya giderek tarhiyatı iptal ettirmektedirler. Ancak kanunlara uygun olarak salınan ve normal şartlar altında yargıda düşmeyecek tarhiyatlar için uzlaşmayı istemektedirler ki, bu durumda açık bir vergi alacağı kaybı doğmaktadır.

Mükellefler kimi zamanda uzlaşma kurumunu dava açma süresini uzatmak için kullanmaktadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7. maddesinin 4. fıkrası ve Uzlaşma Yönetmeliği' nin 13. maddesine göre; "uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye ve kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde dava açabilir". Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmışsa bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Örneğin, mükellef uzlaşma süresinin (aynı zamanda dava açma süresinin) 29. gününde aslında uzlaşmayı düşünmediği halde uzlaşma talep etmekte, uzlaşma için en erken (mükellefin isteği hariç) 15 gün sonrası verilebilmekte, uzlaşmama durumunda, o tarihten itibaren de 15 gün ek dava açma süresine hak kazanılmakta böylece fiili olarak dava açma süresi 60 güne çıkmaktadır.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 1994 - 1998 DÖNEMİ KÜTAHYA İLİ VE SİMAV İLÇE VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNDE YAPILAN UZLAŞMA UYGULAMALARI

#### 1. 1994 - 1998 DÖNEMİ, KÜTAHYA DEFTERDARLIĞI GELİR MÜDÜRLÜĞÜ TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA SONUÇLARI

**Tablo 1. Komisyona Gelen Dosya Bakımından**

Yıllar	Gelen Rapor	Uzlaşılın Rapor	Nispet %
	Sayısı (1)	Sayısı (2)	2/1 (3)
1994	95	91	95.7
1995	99	94	94.9
1996	80	73	91.2
1997	121	99	81.8
1998	274	267	97.4

Tablo 1'de görüleceği üzere, 1996 yılı hariç diğer yıllar itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna gelen dosya sayısında bir artış vardır. Yine 1996 yılını dikkate almadığımızda komisyonca uzlaşılın rapor sayısında da yıllar itibariyle bir artış gözlenmektedir.

Ancak, bu tabloya yüzde olarak baktığımızda yıllar arasında çok büyük bir fark görülmemektedir. Genel olarak baktığımızda ise Kütahya Defterdarlığı, Gelir Müdürlüğüne 1994 - 1998 dönemi içerisinde tarhiyat öncesi uzlaşma isteğiyle müracaat eden mükelleflerin hemen hemen % 92'lik bir kısmıyla uzlaşma sağlandığı, görülmektedir.

Bu rakamın yüksek olması, vergi gelirlerinin hazineye giriş sürecini kısaltması bakımından memnuniyet vericidir. Ayrıca, uzlaşma oranının yüksek oluşu, her ne kadar araştırmanın üçüncü bölümünde eleştirilmiş olsalar da, komisyon başkan ve

üyelerinin başarılı çalışmalarının sonucudur. En başarılı komisyon ise, % 97,4'lük bir uzlaşma oranı sağlayan 1998 yılı komisyonudur.

**Tablo 2. Uzlaşılan Vergi Miktarı Bakımından**

Yıllar	Uzlaşma Öncesi Vergi (TL) (1)	Uzlaşma Sonrası Vergi (TL) (2)	Nispet % 2/1 (3)
1994	1.374.199.408	1.328.716.612	96.2
1995	2.225.399.388	2.098.173.568	94.2
1996	12.194.410.934	11.935.418.934	97.8
1997	36.347.411.588	23.428.305.588	64.4
1998	44.140.537.363	41.166.764.363	93.2

Tablo 2'de, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna gelen dosyalardaki vergi miktarında yıllar itibariyle artış olduğu gözlenmekte, fakat uzlaşma sonrası rakamlara baktığımızda, uzlaşma komisyonunun vergi asıllarında çok cüzi bir indirim giderek mükelleflerle uzlaşmaya vardığı görülmektedir. Yani Tablo 1'deki uzlaşma sağlanan yaklaşık % 92'lik mükellef gurubu kendilerine uygulanan çok az bir vergi indirimini kabul ederek uzlaşmışlardır.

Uzlaşma komisyonunun vergi asıllarında yapacağı yüzdeler azalışlar, bu vergiler üzerinden hesaplanacak olan gecikme faizlerinde de aynı oranda azalışa sebebiyet verecektir. Tablo 2'de ise vergi asıllarında ortalama % 10'luk bir azalış olduğu görülmektedir. Bu da uzlaşma komisyonunun % 10'luk bir vergi aslının tahsilinden vazgeçtiğini göstermektedir.

Uzlaşma komisyonunun vergi aslında bir miktar daha indirim uygulaması halinde uzlaşma oranı % 100'e yükselebilir. Ancak, bu durum her dönemde mümkün olmayabilir. Çünkü, uzlaşma komisyonlarının, vergi asıllarında indirim gittiği inceleme raporları fiili bir tespit bulunmadığı, fire oranlarından yola çıkarak veya varsayım dayalı (örneğin: bir işletme günde şu kadar kw. enerji tüketirse, şu kadar

saat çalışmıştır, dolayısıyla bu kadar saatte de şu kadar üretim yapılmıştır, şeklinde) düzenlenen raporlardır.

Yoksa fiili tespitler yapılarak hazırlanmış bir inceleme raporu üzerinde, uzlaşma komisyonunun vergi aslında indirim gitmesi, uygulamada pek görülmemektedir. Çünkü vergi idaresi, raporun sağlam delillere ve tespitlere dayandığına inandığı için, mükellef yargı organına müracaat etse bile, mahkemeyi kendi tarafının kazanacağını düşünmektedir.

**Tablo 3 : Uzlaşılan Ceza Miktarı Bakımından**

Yıllar	Uzlaşma Öncesi Ceza (TL) (1)	Uzlaşma Sonrası Ceza (TL) (2)	Nispet % 2/1 (3)
1994	6.627.786.533	692.215.000	10.4
1995	8.819.619.081	878.872.000	9.9
1996	44.991.322.000	2.556.106.000	5.6
1997	105.799.992.000	5.151.050.000	4.8
1998	208.334.901.000	22.989.482.000	11

Tablo 3'de, uzlaşma öncesi ve uzlaşma sonrası cezalarda yıllar itibariyle bir artış gözlenmektedir. Fakat, tabloya yüzde olarak baktığımızda değişik sonuçlar görmekteyiz.

1994, 1995 ve 1998 yıllarındaki komisyon vergi cezalarını yaklaşık % 10 civarına düşürürken, 1996 ve 1997 yılı komisyonları vergi cezalarını daha da aşağıya çekerek % 5 seviyelerine indirmiştir. Yani bu demek oluyor ki, uzlaşma komisyonu inceleme raporunda hesaplanan vergi cezalarının % 95'lik kısmının tahsilinden vazgeçmektedir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonun bu cezadan vazgeçme gerekçesi olarak, mükellefin Tablo 2'de belirttiğimiz uzlaşılan vergi asıllarına zaten çok yüksek miktarda gecikme faizi ödeyecek olması, bunun yanında Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesindeki, mükellefin ölümü halinde vergi cezasının düşeceği hükmü gösterilebilir.

Uygulamada da mükellefler, vergi cezalarına gecikme zammı işlemediğini bildikleri için, sadece vergi ve faizleri yatırmakta, vergi cezalarını mümkün olduğunca en son ödemeye bırakmaktadırlar. Bunun yanında vergi idaresi de cezaları vergi aslı gibi görmediğinden, tahsilini de fazla önemsememekte, en sona bırakmaktadır.

## 2. 1994 - 1998 DÖNEMİ SİMAV İLÇE VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ, TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SONUÇLARI

**Tablo 4. Komisyona Gelen Dosya Bakımından**

Yıllar	Gelen Dosya Sayısı (1)	Uzlaşılın Dosya Sayısı (2)	Nispet % 2/1 (3)
1994	208	163	78.3
1995	110	106	96.3
1996	104	101	97.1
1997	138	119	86.2
1998	177	176	99.4

Tablo 4 incelendiğinde 1994 yılından sonra tarhiyat sonrası uzlaşmalarda yükselen bir seyir izlenmekte, 1997 yılında biraz düşse de 1998 yılında tekrar çok yüksek bir seviyeye ulaşmıştır.

Tabloya oran olarak baktığımızda ise, beş yılın ortalaması yaklaşık, % 90 civarındadır. Yani vergi/ceza ihbarnamesi düzenlendikten sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep eden mükelleflerin % 90'ı ile uzlaşma sağlanmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma yetki sınırları olmasına rağmen, (Ek 3, Ek 4) % 90 civarında uzlaşma sağlanması büyük başarıdır. Araştırmanın ikinci bölümünde belirtildiği üzere, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına ise uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harçlar için her hangi bir sınırlama getirilmemiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları gibi gerek komisyon başkan ve üyeleri ve gerekse uzlaşabilecekleri vergi ve ceza miktarları bakımından büyük çapta değildirler. Yetkileri sınırlı olduğundan, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının vergi cezalarını % 5'e kadar düşürmelerine karşılık kendileri ancak % 15-20 civarına inebilmektedir. Buradaki en belirgin özellik ise, komisyon başkan ve üyelerinin olası dedikoduları önlemek ya da her hangi bir soruşturmaya maruz kalmak istememeleridir.

**Tablo 5. Uzlaşılan Vergi Miktarı Bakımından**

Yıllar	Uzlaşma Öncesi Vergi (TL) (1)	Uzlaşma Sonrası Vergi (TL) (2)	Nispet % 2/1 (3)
1994	448.000.000	448.000.000	100
1995	275.000.000	275.000.000	100
1996	420.000.000	420.000.000	100
1997	680.000.000	680.000.000	100
1998	1.156.000.000	1.156.000.000	100

Tablo 5'de, tarhiyat sonrası oluşturulan ilçe uzlaşma komisyonunun beş yıllık dönem içerisinde vergi asıllarında hiçbir indirim gitmediği görülmektedir. Buradaki en büyük fonksiyon, komisyon başkan ve üyelerinin (idareye bağlı olan), kendilerinin her zaman soruşturmasını yapabilecek denetim ve inceleme elemanlarınca, üzerinde aylarca emek verilerek hazırlanan vergi inceleme raporlarını bozmak istememeleridir.

Ayrıca vergi aslında yapılacak her hangi bir miktardaki indirim, 4444 sayılı Kanunla uzlaşma tutanağına, uzlaşma vaki olmasa bile yazılacak olduğundan, mükellef daha sonra vergi mahkemesine dava açtığında bu indirimi koz olarak kullanabilir. Şöyle ki, mahkemeye verdiği dava dilekçesinde; vergi idaresi de inceleme elemanınca hazırlanan raporun haksız olduğuna kanaat getirerek tarh edilen verginin bir kısmından feragat edeceğini, uzlaşma tutanağındaki yaptığı indirimle nihai teklifinde belirtmiştir, şeklindeki savlarını ileri sürebilir.

Diğer taraftan, idarece yapılan tarhiyatlarda komisyonlar, vergi asıllarında indirim yoluyla uzlaşma yapmazlar. Genel prensip bu şekildedir. Uygulamada vergi asıllarında uzlaşma, sadece ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda söz konusudur. Her ne kadar tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında, vergi asıllarında bir miktar indirim yapılırsa da, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında yukarıda değinilen sakıncalar doğrultusunda, vergi asıllarında indirim yapmak pek mümkün olmamaktadır.

Tablo 5'de, ilçe uzlaşma komisyonunun vergi asıllarında hiçbir indirim yapmadan mükelleflerle uzlaşmış olması, her ne kadar bir başarı gibi gözükse de, bu bir yanılgıdan ibarettir. Çünkü burada uzlaşılan vergi asılları miktar itibariyle küçük rakamlardır. Vergi asıllarının büyük miktarlara ulaştığı durumlarda mükellefler uzlaşma komisyonu yerine araştırmanın birinci bölümünde belirtilen nedenlerden dolayı, vergi mahkemelerinde dava açma yolunu tercih etmektedirler.

**Tablo 6. Uzlaşılan Ceza Miktarı Bakımından**

Yıllar	Uzlaşma Öncesi Ceza (TL) (1)	Uzlaşma Sonrası Ceza (TL) (2)	Nispet % 2/1 (3)
1994	1.132.836.000	96.361.000	8.5
1995	2.254.000.000	203.000.000	9
1996	970.463.000	150.690.000	15.5
1997	3.880.346.000	421.322.000	10.8
1998	7.596.068.000	693.764.000	9.1

Tablo 6'da, 1996 yılı hariç diğer yıllarda uzlaşma öncesi ceza miktarlarında rakamsal artış gözlenmektedir. Tabloya yüzde olarak baktığımızda ise ilçe uzlaşma komisyonu, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda ceza miktarlarını ortalama % 10'a kadar düşürmüştür. 1996 yılında ise % 15'in altına inilmemiştir.

Yani, vergi dairesi bu beş yıllık dönem içerisinde yapmış olduğu uzlaşmalarda, mükellefler adına kesilen vergi cezalarının % 85-90'lık bir kısmının tahsilinden vazgeçmiştir.

İlçe uzlaşma komisyonları, yapmış olduğu tarhiyat sonrası uzlaşma toplantılarında vergi cezalarında indirim yaparken; yapılan tarhiyatın nevini, raporu düzenleyen kişinin ünvanını mükellefin faaliyetine devam edip etmediğini, iş kapasitesini, vergi ödeme gücünü, vergi ahlâkını, vergi bilincini vs. unsurları göz önünde bulundurur. Bunun yanında, aynı tarhiyata maruz kalmış iki farklı mükellefe de birbirine yakın miktarda indirim yapmaya özen gösterir.

İlçe uzlaşma komisyonu, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda Tablo 5'de belirtilen nedenlerden dolayı vergi asıllarında indirim yapamadığı için, vergi cezalarını mümkün olduğunca mükellefle anlaşılabilir bir noktaya kadar çekerek, uyuşmazlığı idari aşamada çözümlenmek amacındadır. Uygulamada Bakanlık ya da Defterdarlık vasıtasıyla tespit edilmiş belirli bir oran yoktur. Ancak, yine de ilçe uzlaşma komisyonu belirtilen çekincelerden dolayı, vergi cezalarının uzlaşılmasında % 10-20 seviyelerini baz almaktadır.

Bunun yanında, uzlaşma toplantısında mükellefe adına kesilen cezanın ne kadarını ödeyebileceği ya da hangi oranda anlaşmak istediği sorulur, daha sonra idarenin görüşü belirtilir. Eğer mükellef, adına kesilen cezada % 50 rakamında uzlaşmak istiyorsa yani cezanın yarısını ödeyeceğim yarısını da siz kaldırın diyorsa, vergi dairesi mükellefe hayır senin cezanı % 20'ye indireceğim demez. Fakat uygulamada böyle bir durumla kesinlikle karşılaşılmaz, çünkü mükellefler uzlaşma toplantısından önce gerek muhasebecileriyle, gerekse vergi dairesinde bir tanıdıkları vasıtasıyla görüşerek uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği rakamı az çok tahmin etmektedirler.



## SONUÇ

Değişik hukuk sistemlerindeki uygulamalarda göze çarpan ortak bir özellik, mahiyet ve kapsamı ülkeden ülkeye değişmekle beraber, alacaklı kamu idaresinin bir kısım mali uyuşmazlıkları bizzat kendisinin halletmesidir. Bu yola gidilmesi, uyuşmazlıkların bir an önce halledilmesi zorunluluğundan kaynaklanmaktadır.

Türk vergi hukuku sisteminde idari çözüm yollarının iki önemli özelliği dikkat çekmektedir. Bunlardan birincisi, bazı ülkelerdeki aksine bu yollara başvurulması zorunlu değildir. Yargı mercii nezdinde dava şeklinde bir uyuşmazlık çıkartmadan önce, zorunlu idari başvuru aşamasına sistemimiz yer vermemiştir.

İkinci özellik ise, bu yolların idari aşamada uyuşmazlığın giderilmesi imkanı gerçekleşmediği takdirde, yargısal yola başvuru bakımından bir köprü işlevini yerine getirmeleridir. Gerçekten, yükümlü istediği sonucu yaptığı idari nitelikteki başvurularla elde edemezse, dilediği takdirde konuyu, süre hükümlerine uymak kaydıyla yargı mercii nezdinde dava haline getirebilir.

Dolayısıyla, Türk vergi sisteminde vergi uyuşmazlıklarının, kişilerin serbest iradeleri doğrultusunda idari ya da yargısal çözüm yollarından her hangi birisi ile çözüldüğü görülmektedir.

Mükellef açısından bakıldığında Batılı bir çok ülkeden de üstün, modern bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Çünkü, diğer bazı Batı ülkelerinde idari çözümlerden olan uzlaşma yolu mecburiyet kapsamına alınmıştır. Kişiler yargı yoluna gitmeden, idari yola başvurmak zorundadır. İdari çözümden sonuç alınamazsa yargı yolu açılmaktadır. Türkiye'de ise böyle bir zorunluluk yoktur, kişiler istediği çözüm yolunu seçme serbestliğine sahiptir.

Gelir idaresi ve mali yargı açısından bakıldığında ise, yargı yoluna gitmeden önce, uzlaşma kurumuna müracaat edilmesinin mecburiyet kapsamına alınmayışı işgücü ve zaman kaybı olarak nitelendirilir.

Bu günkü vergi idaresinin yapısına baktığımızda bir merkeziyetçiliğin hakim olduğu görülmektedir. Merkezi idare elindeki yetkilerin (uzlaşma miktarları, belli miktara kadar temyiz talepleri vb. gibi ) ancak, bir kısmını illere devretmekte ve belli miktarları aşan uyuşmazlıkları ise kendisi çözümlenmek istemektedir. Bu da idarenin kendi çalışanlarına güvensizliğinin bir sonucudur.

Diğer taraftan vergi uyumsuzluklarının çözüm yolları serbest bırakıldığında, mükellefler idarenin yetkilerinin sınırlı olduğunu bildiklerinden genelde yargıya müracaat etmektedirler. Bu durum ise idari yargıda bir yığılmaya yol açmakta ve verginin tahsili çok uzun bir süre sonra gerçekleşebilmektedir.

Uzlaşma sırasında, vergi aslı ve cezalarda ne ölçüde indirim yapılacağı, tamamen uzlaşma komisyonlarının yetkisi dahilindedir. Bu konuda belirli ölçüler konulması mümkün değildir. Her hadisenin kendi özelliğine göre değerlendirilmesi gerekir.

Ancak yapılacak indirimin, vergi ödevlerini zamanında yerine getirmeyenler için, kanunda öngörülmüş olan müeyyideleri etkili olmaktan çıkaracak bir seviyeye ulaşmaması icap eder. Aksi halde verginin zamanında ödenmesi yerine, tespit edildiği takdirde, daha ilerde belli bir ilave ile ödenmesi, hiç değilse bazı mükellefler tarafından adet haline gelebilir.

Bu itibarla, uzlaşmada birinci derecede önem taşıyan husus, yapılacak indirim tutarının tespitinde, belirtilen dengenin gerektiği şekilde kurulabilmesidir. Uzlaşma sonunda, mükelleften istenecek vergi ve ceza toplamı, 376. madde uyarınca, ceza indiriminden sonra ödenecek vergi ve cezanın toplamından daha az olmalıdır. 376. madde ile sağlanandan daha fazla imkân sağlanmadığı takdirde, uzlaşma anlamını yitirir.

Uzlaşma sırasında vergi alacağının doğduğu yıldan, uzlaşma tarihine kadar geçen sürenin azlığı veya çokluğu nazara alınmalıdır. Örneğin, 5 yıl öncesine ait bir vergi, mükellef tarafından uzun süre kullanılmış, hazinenin kaybı o ölçüde büyük olmuştur. Dolayısıyla bu hallerde yapılacak indirim daha az olmalıdır.

Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin tekerrüründe, indirim azalmalıdır. Bunun için tekerrürün 339. maddedeki anlamda olması şart değildir. Fakat bir mükellefin, daha önceki cezaları kesinleşmemiş olsa bile, sık sık vergi ziyana sebebiyet veren bir tutum içinde olduğunun anlaşılması üzerine, indirim tutarı azaltılmalıdır. Uzlaşma sırasında, mükellefin ödeme gücü de bir ölçüde dikkate alınacak unsurlardan biridir.

Araştırmanın Kütahya uygulaması bölümünde ele aldığımız tarhiyat öncesi uzlaşmanın genel değerlendirmesinde, incelenen beş yıllık dönem içerisinde komisyona gelen raporların ortalama % 92' lik bir kısmıyla uzlaşma sağlandığı, bu mükelleflerin vergi asıllarından % 10 gibi bir indirim yapılmasının yanında, ölüm

halinde vergi cezasının düşeceği ( V.U.K. md. 372 ) ya da zaten vergi asıllarına yüksek miktarda gecikme faizinin hesaplanacağı gibi gerekçelerle vergi cezalarında ortalama % 90-95' e varan indirimler yapılmıştır.

Simav İlçe Vergi Dairesi Müdürlüğünde 1994-1998 döneminde yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma uygulamalarında ise, komisyona gelen dosyaların ortalama % 90' lık kısmında uzlaşma sağlandığı, komisyonun her hangi bir soruşturmaya maruz kalmamak, olası dedikoduları önlemek ya da diğer mükelleflere emsal teşkil edeceğinden kendilerinin sürekli baskı altında olacağı gibi gerekçelerle vergi asıllarında hiçbir indirim gitmediği, bunun yanında vergi cezalarında % 85-90 civarında bir indirim yapıldığı tespit edilmiştir.

Araştırmanın birinci bölümünde de değindiğimiz gibi, yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının büyük çoğunluğunun vergi idaresi aleyhine sonuçlandığı ortadadır, vergi yargısına müracaat eden mükelleflerin yüzde doksanında kararlar idare aleyhine çıkmıştır.

Bu durum kısmen yargı organlarının tutumundan, kısmen de idari işlemlerin tesis edilmesi ve davanın görülmesi sırasında idarenin tutumundan kaynaklanmaktadır. İdarenin mükellefler aleyhine idari işlemleri tesis ederken hukuk sınırları içinde kalması; uyuşmazlık yargıya intikal ettiği sırada davaya gerekli özenin gösterilmesi, düzenleme yapmaya ihtiyaç gösteren konularda, olaylar yargıya intikal etmeden önce gerekli yasal ve idari düzenlemelerin yapılması ve yargıçların da uyuşmazlıklarda vergi kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde kalmaları durumunda bu sonucun idare lehine döneceği söylenebilir.

Dolayısıyla idare, uzlaşma kurumunu daha cazip hale getirerek, mükellefleri dava yolundan ziyade uzlaşma yoluna yöneltecek tedbirleri almalı ve vergilerin etkinliğini kaybetmeden, en kısa sürede hazineye girişini sağlamalıdır.

Uyuşmazlıkların, defterdarlıklar aracılığıyla il bazında çözümlenmesini sağlayıcı önlemler alınması gerekmektedir. Bunun için illerde Maliye Bakanının temsilcisi durumunda bulunan Defterdarlara uzlaşma miktarları konusunda tam yetki verilmeli, her hangi bir kısıtlamaya gidilmemelidir.

Ayrıca, uzlaşma kurumuna gerekli yasal değişiklikler yapılarak, bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi yargıya müracaat etmeden önce başvurulması zorunlu olan bir idari çözüm yolu niteliği kazandırılmalıdır.

(EK 1)

**UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA**  
**SİMAV**

Uzlaşma Talebinde Bulunan Mükellefin :

Adı Soyadı :  
Hesap Numarası :  
İşi :  
Adresi :

Uzlaşılması İstenen Vergi ve Cezanın :

Türü ( Cezanın ) :  
Türü ( Verginin ) :  
Dönemi :  
Miktarı :  
İhbarname Tarih ve No su :  
İhbarname Tebliğ Tarihi :

Yukarıda vasıfları yazılı ihbarnameyi tebliğ almış bulunmaktayım. Vergi kanunlarını yeterince bilmediğim için tarafıma bu ceza salınmıştır.

İlgili cezaya itiraz etmeksizin Vergi Usul Kanunu'nun 205 sayılı kanunla eklenen Ek maddeleri gereğince dairenizde oluşturulacak Uzlaşma Komisyonunda uzlaşarak ödemek istiyorum.

Uzlaşma gün ve saatinin tarafıma bildirilmesini arz ederim.

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

Mükellefin Adı Soyadı

İmza

(EK 2)

**TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONU**  
**UZLAŞMA TUTANAĞI**

Tutanağın Sayısı :  
Mükellefin Adı Soyadı ve Unvanı :  
Adresi :  
Bağlı Olduğu Vergi Dairesi ve Hesap No :  
İnceleme Konusu ve Dönemi :  
İncelemeyi Yapanın Adı Soyadı, Unvanı :

Aşağıda isimleri yazılı başkan ve üyelere oluşan komisyonumuz, mükellefin bizzat iştirakiyle ..../..../..... günü, saat ..... da toplanmış ve aşağıda belirtilen miktarlarda uzlaşmaya varılmıştır.

Not : Ayrıca Gecikme Faizi hesaplanacaktır.

VERGİ TÜRÜ	BULUNAN TARHİYATIN MATRAH F. TÜRÜ	TARH EDİLMESİ ÖNGÖRÜLEN VERGİ - CEZA TUTARI	UZLAŞILAN RAKAMLA	MİKTAR YAZIYLA
G.V.	40.000.000 Re'sen	Gelir Vergisi	10.000.000.-	10.000.000.-On milyon
		Fon Payı	1.000.000.-	1.000.000.-Bir milyon
		Geçici Vergi	5.000.000.-	5.000.000.-Beşmilyon
		Vergi Ziyatı C.	20.000.000.-	3.000.000.-Üç milyon

Gerekçe ve Açıklama

İnceleme elemanı tarafından incelemeye alınan mükellefin, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine, komisyonumuzca kendisine verilen gün ve saatte dairemizde hazır bulunmakla;

İş bu uzlaşma tutanağı 3 nüsha olarak tanzim edildi. Okundu ve doğruluğu anlaşıl原因 müştereken imzalandı. ..../..../.....

Tutanağın bir örneğini aldım.

KOMİSYON BAŞKANI

ÜYE

ÜYE

MÜKELLEF VEYA VEKİLİ

DEFTERDAR

V.D. MÜDÜRÜ

DENETMEN

(Tüzel Kişiler İçin Temsilci)

İmza

İmza

İmza

İmza

(EK 3)

**TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONU**  
**UZLAŞMANIN VAKİ OLMADIĞINA**  
**İLİŞKİN TUTANAK**

Tutanağın Sayısı :  
Mükellefin Adı Soyadı ve Unvanı :  
Adresi :  
Bağlı Olduğu Vergi Dairesi ve Hesap No :  
İnceleme Konusu ve Dönemi :  
İncelemeyi Yapanın Adı Soyadı, Unvanı :

Komisyonumuz ....../..... günü saat .....da toplanmış olup, mükellef tarafından ileri sürülen hususlar ve talep edilen miktarlar komisyonumuzca kabul edilmediğinden uzlaşma sağlanamamıştır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinin verdiği yetkiye istinaden hazırlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 15. maddesi gereğince, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonumuzun teklif ettiği miktarların kabul edildiğini belirten bir dilekçe ile mükellef, vergi dairesine müracaat ettiği takdirde, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır.

Not : Ayrıca Gecikme Faizi hesaplanacaktır.

VERGİ TÜRÜ	BULUNAN MATRAH F. TÜRÜ	TARH EDİLMESİ ÖNGÖRÜLEN VERGİ	TEKLİF EDİLEN MİKTAR	ÖNGÖRÜLEN CEZA TUTARI	RAKAMLA YAZIYLA
G.V.	40.000.000 Re'sen	Gelir Vergisi	10.000.000.-	10.000.000.-	On milyon
		Fon Payı	1.000.000.-	1.000.000.-	Bir milyon
		Geçici Vergi	5.000.000.-	5.000.000.-	Beşmilyon
		Vergi Ziyatı C.	20.000.000.-	3.000.000.-	Üç milyon

**Gerekçe ve Açıklama**

İnceleme elemanı tarafından incelemeye alınan mükellefin, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine, komisyonumuzca kendisine verilen gün ve saatte dairemizde hazır bulunmakla;

İş bu uzlaşma tutanağı 3 nüsha olarak tanzim edildi. Okundu ve doğruluğu anlaşılabilir şekilde müştereken imzalandı. ....../.....

Tutanağın bir örneğini aldım.

KOMİSYON BAŞKANI	ÜYE	ÜYE	MÜKELLEF VEYA VEKİLİ
DEFTERDAR	V.D. MÜDÜRÜ	DENETMEN	(Tüzel Kişiler İçin Temsilci)
İmza	İmza	İmza	İmza

(EK 4)

**TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONU**  
**UZLAŞMA TUTANAĞI**

Tutanağın Tarihi/Sayısı:

Mükellefin Adı Soyadı :

Hesap No su:

Verginin Nevi :

Miktarı :

Dönemi :

Cezanın Nevi :

Miktarı :

Dönemi :

Mükellef yukarıda nevi, miktarı ve dönemi yazılı tarhiyata karşı müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunduğundan yapılan davet üzerine Komisyonun bugünkü toplantısına saat.....da bizzat/resmi vekaletine haiz vekili katılmıştır.

Dosyanın tetkiki ve uzlaşma konusu tarhiyat hakkında yapılan müzakere ve karşılıklı istekler sonucunda;

Mükellefin vergi kanunlarını gereğince nüfuz edememekten, böyle bir cezalı tarhiyata muhatap olduğunu ileri sürmesi gibi hususlar da dikkate alınarak, aşağıdaki miktarlarda uzlaşmıştır. Not: Ayrıca Gecikme Faizi hesaplanacaktır.

Dönemi	Vergi/Cezanın Türü	Tarhiyatın Türü	Tarh Edilen Vergi/Cezanın Miktarı	Uzlaşılan Miktar	
				Rakamla	Yazıyla
1999	Gelir Vergisi	Re'sen	90.000.000.-	90.000.000.-	Doksan milyon
	Fon Payı		9.000.000.-	9.000.000.-	Dokuz milyon.
	Vergi Ziyai C.		110.000.000.-	20.000.000.-	Yirmi milyon.

İş bu uzlaşma tutanağı 3 nüsha olarak tanzim edildi, okundu ve doğruluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalandı. .... / .... / .....

Mükellef / Vekili

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

İmza

İmza

İmza

İmza

Bu tutanağın bir nüshasını .... / .... / ..... tarihinde teslim aldım.

Mükellef / Vekili

İmza

(EK 5)

**TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONU**  
**UZLAŞMANIN VAKİ OLMADIĞINA**  
**İLİŞKİN TUTANAK**

Tutanağın Tarihi/Sayı:

Mükellefin Adı Soyadı :

Hesap No su:

Verginin Nevi :

Miktarı :

Dönemi :

Cezanın Nevi :

Miktarı :

Dönemi :

Komisyonumuz ...../...../..... günü saat .....da toplanmış olup, mükellef tarafından ileri sürülen hususlar ve talep edilen miktarlar komisyonumuzca kabul edilmediğinden uzlaşma sağlanamamıştır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinin verdiği yetkiye istinaden hazırlanan Uzlaşma Yönetmeliğinin 10. maddesi gereğince, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonumuzun teklif ettiği miktarların kabul edildiğini belirten bir dilekçe ile mükellef, vergi dairesine müracaat ettiği takdirde, başvuru tarihi itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır.

Not : Ayrıca Gecikme Faizi hesaplanacaktır.

Dönemi	Vergi/Cezanın Türü	Tarhiyatın Türü	Tarh Edilen Vergi/Cezanın Miktarı	Teklif Edilen Miktar	
				Rakamla	Yazıyla
1999	Gelir Vergisi	Re'sen	90.000.000.-	90.000.000.-	Doksan milyon
	Fon Payı		9.000.000.-	9.000.000.-	Dokuz milyon.
	Vergi Ziyatı C.		110.000.000.-	20.000.000.-	Yirmi milyon.

İş bu uzlaşma tutanağı 3 nüsha olarak tanzim edildi, okundu ve doğruluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalandı. ..../...../.....

Mükellef / Vekili

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

İmza

İmza

İmza

İmza

Bu tutanağın bir nüshasını ...../...../..... tarihinde teslim aldım.

Mükellef / Vekili

İmza



(EK 6)

**Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği****Sıra No : 251**

(10.06.1996 tarih ve 22662 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 3. maddesine göre, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi veya cezanın miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak en son 227 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olan il ve ilçe uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi ve ceza miktarları bu defa aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde tespit edilmiştir.

a) İl Uzlaşma Komisyonları :

	<u>Vergi, Resim ve Harçlar</u>	<u>Cezalar</u>
I. Grup İller	10.000.000.000.-TL.	30.000.000.000.-TL.
II. Grup İller	6.000.000.000.-TL.	18.000.000.000.-TL.
III. Grup İller	4.000.000.000.-TL.	12.000.000.000.-TL.

Yukarıdaki tabloda yer alan gruplara dahil olan iller aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

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

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

III. Grup İller : I. ve II. grup iller dışında kalan iller.

b) İlçe Uzlaşma Komisyonları

	<u>Vergi, Resim ve Harçlar</u>	<u>Cezalar</u>
Bağımsız Vergi Daireleri	1.000.000.000.-TL.	3.000.000.000.-TL.
Bağlı Vergi Daireleri	100.000.000.-TL.	300.000.000.-TL.

İlçe uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat, il uzlaşma komisyonları için tanınan, limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilçe vergi dairesinin bulunduğu ilin uzlaşma komisyonunca incelenecektir.

Ayrıca, Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde kurulacak uzlaşma komisyonları II. Grup İller için tanınan yetki sınırları dahilinde uzlaşma yapabileceklerdir.

I, II ve III. Grup illerin yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenmek üzere Bakanlığımıza intikal ettirilecektir.

(EK 7)

**Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği****Sıra No : 268**

(13.11.1998 tarih ve 23522 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesine göre, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

Bakanlığımıza tanınan bu yetkiye dayanılarak en son 251 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olan il ve ilçe uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarı bu defa aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

a) İl Uzlaşma Komisyonları :

	<u>Vergi, Resim ve Harçlar</u>
I. Grup İller	50.000.000.000.-TL.
II. Grup İller	30.000.000.000.-TL.
III. Grup İller	20.000.000.000.-TL.

Yukarıdaki tabloda yer alan gruplara dahil olan iller aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

I. Grup İller : Ankara, İstanbul ve İzmir,

II. Grup İller : I. Grup iller dışında kalan ve büyük şehir belediyesi bulunan diğer iller,

III. Grup İller : I. ve II. grup iller dışında kalan diğer iller.

b) İlçe Uzlaşma Komisyonları

	<u>Vergi, Resim ve Harçlar</u>
Bağımsız Vergi Daireleri	3.000.000.000.-TL.
Bağlı Vergi Daireleri	500.000.000.-TL.

Ankara, İstanbul ve İzmir İl Merkezlerinde bulunan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ait uzlaşma taleplerinden ilçe uzlaşma komisyonlarına tanınan limitler içinde kalanları ilgili vergi dairesi müdürünün başkanlığında ( her hangi bir nedenle bulunmaması halinde vekalet eden kişinin başkanlığında ) bir müdür yardımcısı ve bir servis şefinden müteşekkil 3 kişiden oluşturulacak komisyonca incelenerek sonuçlandırılacaktır.

İlçe uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat, il uzlaşma komisyonları için tanınan, limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilçe vergi dairesinin bulunduğu ilin uzlaşma komisyonunca incelenecektir.

Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde kurulacak uzlaşma komisyonları, III. Grup iller için tanınan yetki sınırları dahilinde uzlaşma yapabileceklerdir. Ancak kendi yetki sınırlarını aşp bağlı oldukları il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, Defterdarın başkanlığında ilgili Vergi Dairesinin Başkanı ile Vergi Müdüründen oluşan komisyonca incelenip sonuçlandırılacaktır.

I, II ve III. Grup illerin yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenmek üzere Bakanlığımıza intikal ettirilecektir.

## KAYNAKLAR

**AK, Bülent**

"4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun, Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:217, Eylül 1999.

**AKKÖY, İhsan**

"Uzlaşma", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:3, Kasım 1981.

**AKSOY, Şerafettin**

Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, İstanbul, 1990.

**AKŞEHİR, Mehmet İrfan**

"Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklikler", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:40, Nisan-Mayıs 1999.

**ATEŞLİ, Erkan**

Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Dergisi, Sayı:89, Mayıs 2000.

**BAYRAKLI, Hüseyin**

Vergi Yargılama Hukuku, Afyon, 1988.

**DURAN, Metin**

"Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:130, 1999.

**DÖNMEZ; Recai**

"Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:157, Eylül 1994.

**DÖNMEZ, Recai**

Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Eskişehir, 1992.

- DÖNMEZ, Recai** Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat" Teorisi Açısından Yaklaşım, Yaklaşım Dergisi, Sayı:91, Temmuz 2000.
- EDİZDOĞAN, Nihat** Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Bursa, 1982.
- ENGİN, İsmail** "Vergi Davaları", Yaklaşım Dergisi, Sayı:59.
- EROĞLU, Nurettin** Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1995.
- GÜNDAY, Metin** İdare Hukuku, Ankara, 1997.
- IŞIK, Ekrem** "Vergi Ziyat Cezasının Uzlaşılması Nasıl Yapılacaktır", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:139, Kasım 1999.
- KANETİ, Selim** Vergi Hukuku, İstanbul, 1989.
- KARAKOÇ, Yusuf** Vergi Yargılaması Hukuku, İstanbul, 1995.
- KARTAL, Zihni** "Vergi Davalarının Sonuçları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:197, Ocak 1998
- KIRBAŞ, Sadık** Vergi Hukuku, Ankara, 1997.
- KIZILOT, Şükrü** "Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözülmesi", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Sayı:6.
- KIZILOT, Şükrü** Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1988.

- KOCAHANOĞLU, Osman Selim** Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, İstanbul, 1982.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim** Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul, 1977.
- MUTLUER, Kâmil** Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir, 1975.
- ORHUN, Osman Necdet** "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi", Vergi Dünyası, Sayı:98, 1989.
- OZANSOY, Ahmet** Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı:89, Mayıs 2000.
- ÖNCEL, Mualla** Vergi Hukuku, Ankara, 1998.  
**Ahmet KUMRULU**  
**Nami ÇAĞAN**
- ÖZBALCI, Yılmaz** Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1988.
- ÖZBALCI, Yılmaz** Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1998.
- TURAN, Hayrettin** "4369 Sayılı Yasayla Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:131, Mart 1999.

**UFUK, Mehmet Tahir**

"Son Değişikliklere Göre Uzlaşmanın Kapsamı",  
Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:309,  
01 Aralık 1999.

**ULUATAM, Özhan**

Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler,  
Ankara, 1995.

**ÜREL, Gürol**

"Uzlaşma ve Ceza İndirimi", Mükellefin Dergisi,  
Sayı:83, Kasım 1999.

**YÜCEL, Tugay**

"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi İle İlgili  
Değerlendirmeler", Vergi Dünyası, Sayı:80, 1988.

## **RESMİ YAYINLAR**

Maliye Bakanlığı

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

Maliye Bakanlığı

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği,  
03.02.1999.

Maliye Bakanlığı

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde  
Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik  
24.08.1999.

Maliye Bakanlığı

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği,  
03.02.1999.

Maliye Bakanlığı

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliğinde  
Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik,  
24.08.1999.

Maliye Bakanlığı

15.03.1984 Tarih ve VUK.1.24490-385/16529  
Sayılı İç Genelgesi.

Adalet Bakanlığı

Danıştay Dergisi, Sayı:66-67, 1987.

Adalet Bakanlığı

Danıştay Dergisi, Sayı:70-71, 1988.

Resmi Gazete

16.02.1987 Tarih ve 19374 Sayısı.