

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK

9760

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UZLAŞMA KURUMLARI
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

HAYRİ ÇEBİ
3141

T. C.
Yükseköğretim Kurulu
Dokümantasyon Merkezi

DANIŞMAN: PROF. DR. SÜHEYL DONAY

İSTANBUL

1990

İÇİNDEKİLER

İçindekiler.....	III
Kısaltmalar.....	XIII
Giriş.....	XV

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI, UYUŞMAZLIK KAVRAMI

I-KAMU GELİRİ OLARAK VERGİ, VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ

NEDENLERİ, UYUŞMAZLIK KAVRAMI, İDARİ CEZA.....	1
A-KAMU GELİRİ OLARAK VERGİ.....	1
B-VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ NEDENLERİ.....	3
1-Genel Olarak.....	3
2-Vergi Kaçırmanın Nedenleri.....	4
a-Yapısal Nedenler.....	4
b-Ekonomik Nedenler.....	5
aa-Milli Gelirin Azlığı.....	5
bb-Enflasyon.....	6
cc-Şirketleşmenin Az Olması.....	6
dd-İnceleme Oranının Düşüklüğü.....	6
ee-Büyük Teşebbüslerin Azlığı.....	7
c-Yasal ve İdari Nedenler.....	7
d-Bireysel Nedenler.....	8
C-İDARİ CEZA, İDARİ PARA CEZASININ TANIMI, VERGİ USUL	
YASASINDA YER ALAN İDARİ CEZALAR.....	8
1-İdari Ceza.....	8
2-Para Cezası.....	9
3-İdari Para Cezasının Tanımı ve Hukuki Niteliği.....	10
4-Vergi Usul Yasasında Yer Alan İdari Cezalar.....	10
D-UYUŞMAZLIK KAVRAMI.....	11
1-Terminoloji Sorunu.....	11
2-Uyuşmazlık Kavramı.....	12
3-Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Barışçıl Bir Yol- olarak Çözümlemesinde Uzlaşma.....	13

4-Vergi Hukuku Açısından Uzlaşma.....	15
5-Uzlaşmanın Tanımlanması.....	18
II-YABANCI ÜLKELERDE UZLAŞMA KURUMLARI.....	19
A-ALMANYA'DA.....	19
B-A.B.D'DE.....	21
C-FRANSA'DA.....	22
D-İNGİLTERE'DE.....	23

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYEDE UZLAŞMA KURUMLARI.....	24
I-GENEL BİLGİLER.....	24
II-UZLAŞMA TÜRLERİ.....	25
A-GENEL OLARAK.....	25
B-TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA.....	26
1-Genel Bilgiler.....	26
2-Uzlaşmanın Bütünlüğü.....	26
3-Uzlaşmanın Konusu.....	27
4-Uzlaşmayı Zorunlu Kılan Durumlar.....	30
a-Tarhiyatta Hata Bulunması.....	30
b-Mükellefin Yanıltılmış Olması.....	31
c-Kanun Metninin Anlaşmazlığı.....	31
d-Yanıltma Hali.....	32
e-İdare ve Yargı Organlarının Görüşlerinde	
Değişiklik Olması.....	33
f-Tarhiyatın Ortalama Kar Haddi ve Gider Esasına	
Göre Yapılmış Olması.....	33
5-Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları.....	34
a-İl Uzlaşma Komisyonları.....	34
b-İlçe Uzlaşma Komisyonları.....	35
c-Merkezi Uzlaşma Komisyonları.....	35
6-Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırı.....	36
7-Uzlaşma İstemi.....	37
a-Uzlaşma İsteminde Bulunabilecek Olanlar.....	37
b-Uzlaşmaya Başvuru.....	37

aa-Uzlaşmaya Başvuru Şekli.....	38
c-Uzlaşma İsteminin Süresi.....	40
8-Uzlaşma İsteminin İncelenmesi.....	43
a-Ön İnceleme.....	43
b-Uzlaşmaya Davet.....	44
c-Uzlaşma Görüşmeleri.....	45
d-Görüşmelerin Yapılış Biçimi.....	45
9-Uzlaşmanın Sonuçları.....	46
a-Uzlaşmanın Sağlanması.....	46
b-Uzlaşmanın Sağlanamaması veya Temin Edilememesi...	46
c-Uzlaşmanın Kesinliği.....	49
d-Uzlaşma İsteminde bulunanların yargı Yoluna Başvurması.....	50
aa-Uzlaşmanın Sağlanamaması veya Temin Edilememesi Halinde Dava Açma.....	50
bb-Uzlaşmaya Varıldıktan Sonra.....	51
e-Uzlaşma ve Ödeme.....	56
aa-İhtilaf Yaratılması Halinde Verginin Tahakkuk Etmesi.....	56
bb-İhtilaf Yaratılması Halinde 31.12.1985 Dönemine Kadar Olan Uygulama.....	57
cc-İhtilaf Yaratılsın veya Yaratılmasın 1.1.1986 Tarihinden Sonraki Uygulama.....	58
f-Uzlaşma ve Cezalarda İndirim.....	60
g-Ara Sonuç ve Değerlendirme.....	60
C-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA.....	62
1-Genel Bilgiler.....	62
2-Uzlaşmanın Konusu.....	63
3-Uzlaşmanın Kapsamı.....	63
4-Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili.....	65
a-Merkezi İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncele- melerde Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili.....	65

aa-Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İnceleme-	
ler için Kurulacak Komisyonlar.....	65
bb-Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemeler	
İçin Kurulacak Komisyonlar.....	66
b-Mahalli İnceleme Elemanlarının Yapılacak İnce-	
lemelerde Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili.....	67
c-Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili.....	68
5-Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri.....	69
6-Uzlaşma Yöntemi.....	69
a-Uzlaşma İstemi ve Süresi.....	69
b-Uzlaşma Günü ve Saatinin Belirlenmesi.....	71
c-Uzlaşmaya Davet.....	71
d-Uzlaşma Davetine Uyulmaması.....	72
e-Tarh Edilecek Vergi ve Cezanın Uzlaşma Komisyo-	
nuna ve Mükellefe Bildirilmesi.....	72
7-Uzlaşmanın Sonuçları.....	73
a-Uzlaşmanın Sağlanması.....	73
b-Uzlaşmanın Sağlanamaması.....	74
c-Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açma.....	75
d-Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yapılamayacak Durumlar	76
e-Uzlaşılacak Vergi ve Cezanın Ödeme Zamanı.....	76
f-Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi.....	77
8-Ara Sonuç ve Değerlendirme.....	79
D-İL ÖZEL İDARELERİ İLE BELEDİYE GELİRLERİNDE	
UZLAŞMA.....	82
1-Genel Bilgiler.....	82
2-Uzlaşmanın Kapsamı.....	82
3-Uzlaşma İstemi.....	84
4-Uzlaşma Komisyonları.....	84
5-Komisyonların Yetkileri.....	85
6-Uzlaşma Komisyonlarının Kararlarının Kesinliği..	85
7-Uzlaşma ve Dava Açma.....	85
8-Uzlaşma ve Ödeme.....	86
9-Ara Sonuç ve Değerlendirme.....	86

E-VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLER VE FONLARDA UZLAŞMA....	87
1-Vergi Benzeri Mali Yükümler.....	87
2-Fonlarda Uzlaşma.....	88
F-CEZA HUKUKUNA GİREN CEZALARDA UZLAŞMA.....	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ, ELEŞTİRİSİ, SONUÇ VE ÖNERİLER.....	92
I-UZLAŞMANIN SAĞLADIĞI KOLAYLIKLAR VE FAYDALAR.....	92
A-MÜKELLEF AÇISINDAN.....	92
1-Uyuşmazlık Sona Ermektedir.....	92
2-Mükellefler Psikolojik Yönden Rahatlamaktadır....	92
3-Vergi ve Cezada İndirim Sağlanmaktadır.....	92
4-Uzlaşma Sağlanamazsa Cezada İndirim İstenebilmek- Tedir.....	93
5-Emek ve Zaman Kaybı Önlenmektedir.....	93
6-Ödeme Süresi Uzamaktadır.....	93
B-İDARE AÇISINDAN.....	94
1-Uyuşmazlık Sona Ermektedir.....	94
2-Emek ve Zaman Kaybı Önlenmektedir.....	94
C-İNCELEME ELEMANI AÇISINDAN.....	95
D-YARGI MERCİLERİ AÇISINDAN.....	96
II-UZLAŞMA KURUMLARININ ELEŞTİRİSİ.....	96
A-KOMİSYONLAR YÖNÜNDEN.....	96
B-MÜKELLEFLER YÖNÜNDEN.....	97
C-YETKİ SINIRI BAKIMINDAN.....	98
III-UZLAŞMA KURUMLARININ ETKİNLİKLERİNİN ARTTIRILMASI İÇİN YAPILMASI GEREKENLER.....	98
A-UZLAŞMA KURUMLARI ZORUNLU HALE GETİRİLMELİDİR.....	98
B-UZLAŞMA BİLİNCİ YERLEŞTİRİLMELİDİR.....	98
C-KİSMİ UZLAŞMA UYGULAMASINA GEÇİLMELİDİR.....	99
D-GEÇİKME FAİZLERİNİN UZLAŞMA KAPSAMINA ALINMASI...	100
E-ÖNGÖRÜLEN SÜREDE ÖDEME YAPILMAMASI HALİNDE UZLAŞMA VAKİ OLMAMIŞ SAYILMALIDIR.....	100
IV-SONUÇ VE ÖNERİLER	

Kısaltmalar

AÜHFD.	:Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYUY.	:Alman Vergi Usul Yasası
b.	:Bası
c.	:Cilt
Çev.	:Çeviren
DİBK.	:Danıştay İçtihadları Birleştirme Kararı
DD.	:Danıştay Dergisi
İBD.	:İstanbul Barosu Dergisi
İMD.	:İktisat ve Maliye Dergisi
İYUK.	:İdari Yargılama Usulü Kanunu
RG.	:Resmi Gazete
s.	:Sayı
sh.	:Sahife
TCK.	:Türk Ceza Kanunu
TÖUY.	:Tahiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TTK.	:Türk Ticaret Kanunu
VD.	:Vergi Dünyası
VUK.	:Vergi Usul Kanunu
YKD.	:Yargıtay Kararları Dergisi

ÖZET

Tez çalışmamızın konusunu oluşturan "Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumları" üç bölüm halinde ele alınarak incelenmiştir.

Birinci bölümün birinci paragrafında vergiyi kamu geliri olarak ele aldık, devlet neden vergi alma gereksinimi duyar, devlet vergi alırken yasal dayanağı nedir? Devlet vergi koyarken birtakım ilkeleri gözetmek zorundadır. İşte bu noktada bir takım eşitsizliklerin ortaya çıkması ile vergi kaçırma olayı başlayacaktır. Burada vergi kayıp ve kaçaklarının üzerinde durulmuş, vergi kaçırmanın başlıca nedenleri yapısal nedenler, idari nedenler ve bireysel nedenler olarak incelenmiştir.

Bu paragrafta vergi kayıp ve kaçaklarına öngörülen idari cezalar üzerinde durulmuş, idari para cezasının tanımı yapılmış, idari para cezasının hukuki niteliği üzerinde durularak, vergi usul yasasında yer alan idari cezalar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

Yine bu paragrafta vergi uyumsuzluklarının kavramı olarak üzerinde durulmuştur. Burada idari ve barışçıl bir yol olarak uyumsuzluklarının çözülmesi üzerinde durularak, uzlaşmanın vergi hukuku açısından bazı sakıncaları üzerinde teorik tartışmaya yer verilmiştir.

Birinci bölümün ikinci paragrafında, uygulamamıza ışık tutabilmesi açısından, özellikle vergi sistemimizdeki uzlaşma kurumlarına öncülük etmesi bakımından Almanya'da uzlaşma üzerinde kısaca durulmuştur.

İkinci bölümün birinci paragrafında uzlaşma kurumları hakkında genel bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümün ikinci paragrafında uzlaşma türleri üzerinde durulmuş, uzlaşma türleri olarak tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve il özel idareleri ile belediye gelirlerinde uzlaşma, özellikleri itibariyle ve öncelikle uygulamada daha öce olduğundan tarhiyat sonrası uzlaşma önce ele alınarak incelenmiştir..

Burada hangi hallerde uzlaşma yapılabileceği konusu üzerinde durulmuş, uzlaşma komisyonları incelenerek, komisyonların yetki sınırları incelenmiş, uzlaşmaya başvuru ve uzlaşmanın yapılış biçimi üzerinde durulmuş, uzlaşmanın sonuçları ve uzlaşmanın sağlanması durumunda gecikme faizi, uzlaşmanın sağlanamaması ve sağlanması durumunda vergi idaresi bakımından dava açılması konuları üzerinde etraflıca durulmuştur.

Bu paragrafta tarhiyat öncesi uzlaşma öncelikle komisyonları teşkili bakımından farklılık gösterdiğinde ayrı olarak incelenmiştir. Yine uzlaşma komisyonlarının yetkileri tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarından farklı bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ve gecikme faizi de tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı bir durumda olduğundan bunlar üzerinde etraflıca durulmuştur.

Bu bölümde il özel idareleri ve belediye gelirlerinde uzlaşma, içişleri bakanlığının yetkisinde bulunduğu tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayrı olarak incelenmiştir.

Yine bu bölümde vergi benzeri mali yükümler ve fonlara da uzlaşma ayrı olarak ele alınarak incelenmiştir.

Bu bölümde, ceza hukuna giren cezalar ayrı bir önem arzettiğinden kısaca bu konuya değinilmiş ve bölüm tamamlanmıştır.

Çalışmamızın üçüncü bölümü, uzlaşma kurumlarının genel bir değerlendirilmesine ve eleştirilmesine ayrılmış daha sonra uzlaşma kurumlarının etkinlikleri üzerinde durulmuştur.

Sonuç kısmında ise uzlaşma kurumlarının ortak bazı noktaları üzerinde durularak bazı önerilerde bulunularak çalışmamızı tamamlamış bulunmaktayız.



GİRİŞ

Günümüzde modern toplumlarda devlet; ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesinde, sosyal adalet ve vergi adaletinin gerçekleşmesinde önemli görevler üstlenmektedir. Devletin sosyal, ekonomik ve kültürel faaliyetlerini sürdürebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Devletin en önemli gelir kaynaklarının başında vergi gelirleri gelmektedir. İşte "sosyal adalet" ve "vergi adaleti"nin gerçekleştirilebilmesi için vergi yasalarında özellikle son yıllarda sıkça değişiklikler yapılmış ve yapılmaktadır. Diğer taraftan artan kamu harcamalarının karşılanabilmesi vergi yükünü daha da ağırlaştırmaktadır. Artan vergi yükü karşısında mükellefler yasaların hoşgörüsünden de yararlanarak kurtulma yollarını aramakta ve bu nedenle idare ile anlaşmazlık halinde bulunmaktadır.

Vergi mükelleflerinin vergi yasalarına doğruluk ve dürüstlikle uyması, vergi idaresinin de yasaları doğru ve iyi niyetli uygulaması halinde uyumsuzluğun doğmayacağı kuşkusuzdur.

Ancak vergi anlayışı, muhasebe tekniği ve vergi hukuku bakımlarından mükellefleri değil, çoğu hallerde maliye bakanlığında tereddüde sevkeden, genişliği ve inceliği itibariyle farklı yorumları ve hataları doğal kılan beyana dayalı birçok verginin uygulanmasında, dar ve formalist bir görüşle hareket ederek, mükelleflerle daima anlaşmazlık ve sürtüşme içinde bulunmak, bu vergilerin konuluşları ve amaçları ile ters düşmektir.

Yasaların tam olarak bilinmemesi, karmaşık ve çok oluşu nedeniyle hata yapılması yada yükümlünün bilerek vergi kaybına neden olduğunun belirlenmesi durumunda yapılan tarhiyat ve kesilen ceza nedeniyle, çoğu kez idare ile yükümlü arasında uyumsuzluklar doğmaktadır.(1)

(1) Yılmaz ALİFENDİOĞLU, Vergi Yargısı ve Sorunları, D.D., s.32-33, sh.136

Vergi uygulamalarında mükellefle idarenin daima anlaşmazlık halinde bulunması, mali sistemin yerleşmesine ve gelişmesine engel olabileceği gibi, uzun dönemde yükümlü yönünden uyandıracağı direnç yüzünden bir takım sosyal huzursuzluklara da yol açabilir(2)

Vergi idaresi ile yükümlü arasında uyuşmazlığa neden vergi tarhi ve ceza için, yükümlünün itiraz hakkı bulunmaktadır. Yükümlünün itiraz hakkı, bir başka deyimle uyuşmazlığını çözümleyebilmesi, iki şekilde olabilecektir. Bunlardan biri idari aşama diğerride yargı aşamasıdır.

Anlaşmazlıkların vergi yargı organlarına intikali en son ve çaresiz hallerde söz konusu olabilir. Anlaşmazlıklarla zaman kaybetmemek, personel, araç, gereç sorunları ve özellikle enflasyon ortamında vergiden beklenen faydanın sağlanabilmesi için, idare makul ölçülerde fedakarlık ederek, alınması mümkün olan vergiyi almakla en doğru ve akılcı yolu seçmiş bulunmaktadır.

Bu nedenle, birçok batı ülkesinde başarıyla uygulanmış, uyuşmazlıkların idari aşamada ve barışçıl bir yol olan uzlaşma kurumlarıyla çözümlenmesi, vergi idaresi için olduğu kadar yükümlü için de yararlı olduğundan, ülkemiz koşullarına göre benimsenmiş ve bu konuda yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Tez çalışmamızın konusu vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde idari ve barışçıl bir yol olan "Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumları"dır.

Bu çalışmamızda uzlaşma kurumlarını üç bölüm halinde inceleyeceğiz.

(2) A.İhsan ÖNCEL, Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Uygulama Esasları, Türkiye İktisat Gazetesi, 23.12.1982,sh.5

Birinci bölümde kamu geliri olarak vergi üzerinde durularak, vergi kayıp ve kaçığının nedenlerine değinilmiş, uyuşmazlığa neden olan idari ceza ve vergi usul yasasında yer alan idari para cezaları üzerinde kısaca durularak, uyuşmazlık kavramına yer verilmiş ve bazı yabancı ülkelerde uzlaşma kurumlarına kısaca yer verilmiştir.

İkinci bölümde türkiye'de uzlaşma kurumlarını incelemeye çalıştık. Tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve il özel idareleri ve belediye gelirlerinde uzlaşma ayrı ayrı ele alınarak incelenmeye çalışıldı. Vergi benzeri mali yükümler ve fonlarda uzlaşma ile ceza hukukuna giren cezalarda uzlaşma ile bölüm tamamlanmış oldu.

Üçüncü bölümde uzlaşma kurumlarının genel değerlendirilmesi, eleştirisi yapılmış, uzlaşma kurumlarının etkinliklerinin artırılması için yapılması gerekenler belirtilerek uzlaşma kurumları hakkında düşüncelerimizi sonuç kısmında açıklayarak çalışmamızı tamamlamış bulunmaktayız.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI, UYUŞMAZLIK KAVRAMI

I-KAMU GELİRİ OLARAK VERGİ, VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ

NEDENLERİ, UYUŞMAZLIK KAVRAMI, İDARİ CEZA

A-KAMU GELİRİ OLARAK VERGİ

Vergi, kamu gelirlerini karşılamak üzere devletin, tek taraflı olarak ve vergileme yetkisine dayanarak, kişilerin gelir ve mallarından aldığı ekonomik değerlerdir. Bu nedenle vergi devletle kişi arasında mali bir ilişki kurmaktadır ve bu ilişki, anayasaya göre vergi ödevine egemen olan anayasal ilkelerle düzenlenmiştir. Anayasaya göre vergi ödevine egemen olan ilkeler 73 nci maddede 5 fıkra olarak düzenlenmiştir. Bu ilkeler:

- 1-Verginin Genelliği İlkesi(73/1),
- 2-Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesi (73/1),
- 3-Verginin Kamu Giderlerini Karşılamaya Özgüllenne İlkesi(73/1),
- 4-Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi(73/11),
- 5-Verginin Yasallığı İlkesi (73/111 veIV)(3)

Vergiyi ve onun hukuki sebeblerini kanun kuvvetine ve mutlak yetkiye (otoriteye) dayandırmak da uygun değildir. Vergiler kaynağını, toplum tercihindan ve onun sosyal ve ekonomik gereksinmesinden almıyorsa etkili olamaz. Bu halde vergi, yasa zoruyla yükletilmiş bir yük olur. Vatandaşlar bu yükten kurtulmanın, yada bu yükü hafifletmenin yollarını arar.(4)

Sosyal devlet işlevlerinin başında çeşitli kamu hizmetlerinin yanı sıra, birçok sosyo ekonomik işlevleri de yerine getirmek gelmektedir. Devlet yurt savunmasından eğitime, sağlık hizmetlerinden adalet hizmetlerine kadar birçok hizmetin sosyal hukuk devletinin bir gereği olan sosyo-ekonomik hizmetleri de yürütmek durumundadır. Bütün bu hizmetlerin görülüp yürütül-

(3)Selim KANETİ,Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri,

İktisat ve Maliye Dergisi,C.31,s.1,1984,sh.27

(4)Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, Kavram Olarak Vergi,D.D.,yıl.3,1974,sh.76

lebilmesi için, devletin mali kaynaklara gereksinimi vardır.

Sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak her ülkede kamu giderlerinin artması, bu arada az gelişmiş ülkelerde hızlı nüfus artışının da etkisiyle devletleri sürekli yeni gelir kaynakları bulmaya zorlanmaktadır.(5)

Ekonomik gelişmenin gerçekleşmesinde birçok faktörlerden birisi ve belkide en önemlisi maliye politikasının bir kısmından ibaret olan vergilemedir.(6)

Ekonomik kalkınmanın sağlanmasında vergi gelirlerinin payı yüksektir. Devlet yeni gelir kaynakları bulmaya çalışırken bir yandan yeni vergiler koymakta diğer yandan mevcut vergilerde mükellefiyet alanlarını genişletmektedir. Vergiden beklenen faydanın sağlanması ise vergi adaletinin ve sosyal adaletin sağlanması ile mümkündür. Vergilemede kesin adaletin gerçekleşmesi olanaksızdır. Ancak bazı vergileme teknikleri kullanmak suretiyle "vergi adaleti"ne yaklaşma mümkün olabilecektir.(7) Bu nedenle günümüzde vergi yasalarında sık sık değişiklikler yapılması, yeni vergiler konulması zorunlu hale gelmektedir.

Vergilerin çeşitli ve karmaşık olması ve çeşitli nedenlerle vergi vermek istemeyen mükellefler yasaların açık ve hoşgörülü olmasından da yararlanarak az vergi vermek isteyen yada hiç vergi vermek istemeyen mükelleflere'sen ve ikmalen vergi ve ceza kesen idare arasında vergi uyumsuzluklarına yol açan vergi kayıp ve kaçagının nedenlerine değinmek istiyoruz.

(5)Özen ÖZÖYMAK,Uzlaşma Müessesesi, Maliye Konferansları, 1967,sh.117

(6)Yılmaz ALİFENDİOĞLU,Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası,D.D.,s.50-51,1983,sh.61

(7)Akif ERGİNAY,Kamu Maliyesi,Ankara.1979,sh.42;İlhan ÖZER, Vergileme İlkesi ve Türk Vergi Sistemi,Ankara.1977,sh.78

B-VERGİ KAYIP VE KAÇAGININ NEDENLERİ

1-Genel Olarak

Kaçırmanın genel anlamı, kaçmasını sağlamak yada kaçmasına olanak yaratmak olmasına karşın, anlamlarından biri de "aşdırmak"tır.

Bu tanımlarda hareket ettiğimizde vergi kaçırmanın vergiyi alıp götürmek gibi bir anlamageldiği düşünölebilir. Halbuki vergi kaçdırmak verilmiş vergiyi bir yerden alıp götürmek anlamına gelmemektedir. Tam tersi verilmesi gereken verginin verilmesini önleyici eylemlerde bulunarak daha az vergi tahakkuk etmesi veya zamanında tahakkuk ettirilmemesini sağlayarak, verginin daha az ödenmesi veya zamanında ödenmemesi anlamına gelmektedir.(8)

Konuyu VUK'nunu açısından ele alacak olursak vergi ziyanının şu şekilde tarif edildiğini görürüz. "Vergi ziyayı mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasına mani teşkil etmez.

Bilindiği gibi tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek safhaya gelmesidir. Verginin tarhı ise vergi alacağının yasalarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari bir işlemdir.

(8) Emin ÖZDEMİR, Vergi Kaçakçılığı Nedenleri, Vergi Sorunları

Dergisi, s.2, 1988, sh.24

Yaşaya göre her vergi ziyaı vergi kaçakçılığı anlamına gelmemektedir. Vergi ziyaı neticesinde uç hal oluşmaktadır. Bunlar; kusur, ağır kusur ve vergi kaçakçılığıdır.

Her vergi ziyaı kaçakçılık olmamasına rağmen her vergi kaçakçılığı vergi ziyadır.

2-Vergi Kaçırmanın Nedenleri

Türkiye'de 1950'de yapılan vergi reformundan bu yana geçen süre içerisinde büyük boyutlarda vergi kaçakçılığı yapılmıştır.(10)Vergi kaçakçılığı özellikle; ticaret, inşaat, serbest meslek , küçük esnaf ve tarım sektöründe önemli ölçüde vergi kaybına yol açmıştır.

Vergi kaçırmanın nedenleri çok çeşitlidir. Genel olarak vergi kaçırmayı şu başlıklar altında toplayabiliriz.

a-Yapısal Nedenler

Yarışmacı serbest piyasa ekonomilerinin yaşamsal gereklilikteki iki olgusu "vergi kaçakçılığı" ve "vergi eşitsizliği"dir. Geliri daha eline geçmeden kesilen ücretlileri bir yana bırakacak olursak tüm gelir grupları vergi kaçırmayı bir "marifet ve başarı" ölçütü haline getirmişlerdir. Bunu sistemin gereği olarak doğal karşılamak gerekecektir. Çünkü teşebbüs sahipleri için birinci sorun; her gün biraz daha büyümek, karşıtlarının pazar payını ele geçirerek tekel konumunu sürdürmektir.(11)

(10)Fatih DURAL, Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı, Maliye Dergisi, s.50,1981,sh.35

(11)DURAL,36

b-Ekonomik Nedenler

Mükellefleri vergi kaçırmaya iten en büyük neden ekonomiktir. Vergi karşılıksız bir üdemedir. Karşılıksız olması vergi verenin verdiği verginin miktarı ile orantılı olarak devlet hizmetinden faydalanmasını ifade etmektedir. Yoksa verginin karşılığı herşeyden önce devletin varolmasıdır. Eğitim, savunma, altyapı vergilerle sağlanabilmektedir. İşte verginin direkt bir karşılığı olmaması mükellefleri vergi verme konusunda isteksiz davranmaya itmektedir. (12)

Vergi kaçırmanın ekonomik nedenlerini;

- milli gelirin azlığı,
- Enflasyon,
- şirketleşmenin azlığı olarak gruplandırabiliriz.

aa-Milli Gelirin Azlığı

Ülkemiz dünya ülkeleri arasında gelişmekte olan ülkeler grubunda yer almaktadır.

Devletin daha geniş bir sahada daha fazla hizmet vermeye çalışması, daha fazla vergi alınmasıyla mümkün olduğundan, vergi mükelleflerce kendi ihtiyacından kısıntı yapılarak verilme durumuna gelmektedir. Bu nedenle mükellefler, vergi vermek yerine kendi ihtiyaçlarını karşılama yoluna gitmektedirler.

Gelişmiş ülkelerde vergi yükü milli gelirin 0/025'i dolayında olduğu halde ülkemizde vergi yükü milli gelirin 0/018'i dolayında kalmaktadır. Yüksek gelirden alınan yüksek vergi onun sadece lüks ihtiyaçlarından vazgeçmesi sonucunu doğururken yıllık kazancı düşük olandan alınan vergi o kişinin zorunlu ihtiyaçlarından vazgeçmesi sonucunu doğuracaktır. Böylelikle haz elem hesabının elem yönü geliri az olan kişide daha fazla olacaktır. Bu durum ise vergi kaçırma sonucunu meydana getirecektir. (13)

(12) İlhan ÖZER, Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları, Ankara, 1976, sh. 129

(13) ÖZDEMİR, 25

bb-Enflasyon

Enflasyon vergi kaçırmanın ekonomik nedenlerinden biridir. Özellikle ticari kazanç mükelleflerinde enflasyon sermayenin artmasını mecburi kılmakta, sermaye artışı artı tüketimden arta kalan kısmı vergi olarak vermek hesabı, içerisinde olan mükellef daha az vergi vermek yoluna gitmektedir.(14)

cc-Şirketleşmenin Az Olması

Şirketleşmeden anlatılmak istenen anonim, limited, eshamlı komandit gibi sermaye şirketleri ve kooperatif şirkettir.

Şirketlerde, özellikle çok ortaklı olan şirketlerde vergi kaçırma son derece azdır. Çünkü ortaklar işin başında bulunmadıklarından şirketi zaman zaman kontrol etme durumundadırlar. Ortaklar gerçek karı kendileri de görmek ve gerçek kardan paylarını almak isteyeceklerinden; güven unsurunun kaybı şirketin yönetici organlarının el değiştirmesi sonucunu doğuracağından fiili kar ile yasal defterlerdeki kar birbirine çok yakındır.

İşin başında olanların karı düşük göstermesi TTK. ve TCK'daki cezai müeyyideleri gerektireceğinden bunun yaptırımını da ağır olacaktır.

Gelişmiş ülkelerde vergi kaçırma oranının düşük olması şirketleşme oranının fazla olmasındandır.(15)

dd-İnceleme Oranının Düşüklüğü

Ülkemizde vergi incelemesine yetkili olanlar maliye mifettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi kontrol memurları ve vergi dairesi müdürleridir. Vergi dairesi müdürleri inceleme yetkisi olmasına karşın, işlerinin çokluğu nedeniyle fiilen inceleme yapma olanağına sahip değildirler. Defterdarlara bağlı olarak çalışan vergi kontrol memurları ise genellikle yaygın denetim ağırlıklı olarak çalışmaktadırlar.(16)

(14)ÖZDEMİR, 25

(15)ÖZDEMİR, 26

(16)ÖZER, 129

Maliye mifettişlerinin iş yoğunluğu ise teftiş ve soruşturmada toplanmış bulunmaktadır.

Bütün bu nedenlerle vergi incelemesinde hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri ağırlığı taşımaktadır. İnceleme ele-manlarının azlığı, beyannameli mükelleflerin ancak o/o2-3'nün incelenebilmesine olanak vermektedir.(17)

ee-Büyük Teşebbüslerin Azlığı

Büyük teşebbüslerde vergi kaçırma çok azdır. Çünkü büyük işletmelerde, teşebbüs sahibi çalıştırdığı personeli kontrol etmek durumunda kalmakta, işletme kendi kontrolünden çıkmaktadır. Fazla miktarda personel çalıştıran bir teşebbüs sahibi, teşebbüs personelinin teşebbüs aleyhine yaptığı işlemlerin gerçek olup olmadığını kontrol etmek durumundadır. Bunu ancak muhasebe düzeni içerisinde veya kendi denetim örgütünü kurarak apabilecektir.(18)

c-Yasal ve İdari Nedenler

Yasal ve idari nedenlerden doğan vergi kağırmada kastımız, yasal düzenlemelerin yetersiz olması veya vergi idaresinin iyi işlememesinden dolayı meydana gelen vergi kaçak ve kayıplarıdır.

Yürürlükteki mali yasaların karmaşıklığı, devlet otoritesindeki boşluk, mali idarenin uygulamakla yükümlü olduğu vergilere yeterince adapte olamaması,,maddi kontrollerin yetersizliği vergi kaçağına neden olmaktadır.(19)

Özellikle maddi kontrolün sağlanamaması sağlıklı bir vergi denetimi yapılmasına engel olmaktadır. Türk vergi sisteminde beyana dayalı tarh sistemi hakim olduğundan, bu sistem iyi bir vergi denetimi gerektirmektedir. Denetim ise inceleme ve maddi kontrolden ibarettir. İnceleme beyanname verildiği

(17)ÖZDEMİR,30

(18)ÖZDEMİR;31

(19)DURAL,36

andan itibaren yapılır. Maddi kontrol ise, vergiye tabi işlemlerin daha yapıldığı anda izleyip kontrol altına alınmasını ifade eder. Vergi inceleme çalışmaları bu güne kadar maddi kontrol dışında yapılmıştır.

d-Bireysel Nedenler

Vergi usul yasası vergi kaçakçılığına son derece ağır sayabileceğimiz (hapis, meslekten men, teşhir gibi) cezalar öngörmesine karşın bugün vergi kaçırmak rasyonel bir olay haline gelmiştir. Ülkemizde vergi inceleme oranı 0/03-5 gibi çok düşük bir seviyede bulunmaktadır. Bundan da anlaşılabacağı gibi bir kere vergi kaçırdıktan sonra inceleme olanakları yok denecek kadar az, incelendikten sonra ise, cezanın gerçekleşmesi çok uzun süre almaktadır.

Mükellefler kendi şahsından kaynaklanan nedenlerden vergi kaçırmaya devam etmektedirler. Bunun nedenleri; eğitim yetersizliği, vergi kaçırانların örnek alınması, af beklentisi gibi nedenlerdir; (20)

C-İDARİ CEZA, İDARİ PARA CEZASININ TANIMI, VERGİ USUL YASASINDA YER ALAN İDARİ CEZALAR

1-İdari Ceza

Küçük olarak nitelendirilen suçlar için dava açılmasının, adli makamların işlerini çoğaltması yanında, bunların daha ağır nitelikte suç işleyenlerle beraber aynı hakim huzuruna çıkarılmaları ve aynı usule tabi tutulmasını gerektirmektedir.

Müeyyidenin idare tarafından bizzat uygulanmasının başka yararları da olduğu ileri sürülmektedir. Mahkeme huzuruna çıkarılan suçlu, mahkum olduğu takdirde mahkeme masraflarını da ödemek zorunda kalacaktır. Halbuki idarenin bizzat müeyyide uygulamasında, mahkeme olmadığı için masrafı da söz konusu

olmayacaktır. İdarenin müeyyideyi bizzat uygulaması,,mahkemeye çıkmasını ve böylece cezai mahkumiyeti engelleyeceği için adli sicile de kayıt edilmesini engelleyecektir. İşte yasa koyucular idari müeyyidelerin bu yararları karşısında, bazı ihlallerin cezalandırılmasını adliye organlarından alıp, idareye vermeye başlamıştır. Bu yetkinin özellikle para cezası olarak tesbit edilmesi gözönünde tutulmuştur. Bunun başlıca nedeni şahıs özgürlüğünü kısıtlayan hürriyeti bağlayıcı cezanın herhangi bir teminatı bulunmayan idari makamlar tarafından verilmesini engellemek olmuştur.(21)

2-Para Cezası

Cezadan beklenen amaçların elde edilebilmesi için infaz edilebilir nitelikte olması zorunludur. İnfaz edilebilir bir ceza olabilmesi için para cezalarının suçlunun ekonomik yeteneklerine uygun olması gereği kabul edilmektedir.(22)

Para cezasının miktarını tayin edecek olan hakim temel olarak fiilin ağırlığı ve failin kusurluluğunu ele alacak ve buna göre bir miktar tesbit edecektir. Bundan sonra ekonomik durumu tesbit edecek ve bu miktarı onun ekonomik yeteneklerine göre değiştirebilecektir. Cezada bulunması gereken niteliklerden birisi de, onun, suçlunun kusurluluğu ile orantılı ve aynı zamanda kişiliğine uygun olmasıdır.(23)

Yüksek mahkeme tazminat kabilinden para cezaları için öngördüğü uyuşma, HUMK'nun 91 nci maddesindeki feragat ve 92 nci maddesindeki kabulden farklıdır. Gerçekten gerek feragat, gerekse kabul hükmün kesinleşmesine kadar mümkün olmasına rağmen, uyuşma hakkı hükmün kesinleşmesinden sonrada kullanılabilir. (24)

(21) Süheyl DONAY, Para Cezaları, İstanbul, 1972, sh.155

(22) DONAY, 97

(23) DONAY, 117

(24) Baki KURU, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Ankara, 1968, sh.516

İdare ya hükmedilen cezayı tamamen tahsil ve takipten vazgeçer, yada belirli bir kısmını almak şartıyla sulh yoluna gidebilir.

3-İdari Para Cezasının Tanımı ve Hukuki Niteliği

Genel olarak idari para cezasını idare tarafından ve adli bir organın aracılığı olmadan verilen para cezası olarak tanımlayabiliriz. Şayet bir para cezasına, idare karar vermişse, o ceza ilke olarak idaridir.

Yasada açıkça öngörülen ihlaller hakkında, para cezası meyyidesini uygulama yetkisinin yasa tarafından idareye tanındığı cezalar idari niteliktedir.

İdari para cezasının hukuki niteliğinin tayini, bütün idari meyyidelerin hukuki niteliğinin tayinini gerektirir. İdari para cezasının idari bir meyyide olması bu sonucu zorunlu kılmaktadır.

Sosyal devlet anlayışının gereği olarak devlet bir çok görevler üstlenmektedir. Devlet bu işlevini yerine getirmek için ekonomik araçlara sahip olmak zorundadır. Devlet, ekonomik faaliyetlerini düzenleyen bazı kurallar koymuş ve bu kuralların ihlali halinde bizzat meyyide uygulama yoluna gitmiştir. İdarenin bizzat meyyide uygulamasının nedeni, ihlallerle uğradığı zararı kısa yoldan elde etmek istemesi ve ihlalleri bu yoldan önlemek istemesidir.(25)

4-Vergi Usul Yasasında Yer Alan İdari Cezalar

Vergi Usul yasasında yer alan nakdi cezalar idari niteliktedir. İdareye bu ihlalleri bizzat cezalandırmak yetkisinin tanınmasının temel nedeni, kendisine tanınan vergi tahmil yetkisinin doğal bir sonucudur.

Vergi usul yasasında yer alan çeşitli ihlallerden dolayı kesilecek para cezalarına mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince karar verilirken, diğer kısım ihlallerin müeyyidesi ise, ceza mahkemelerince hükmolunmaktadır(26) Bu ayırım ihlallerin bir kısmının fazla önemli olmadığı ve bizzat idarenin bunu "para cezası" ile cezalandırılabileceği, buna karşılık diğer ihlallerin gerçek anlamda suç teşkil ettiği ve bu nedenle de kamusal nitelikteki ceza ile cezalandırılması görüşüne dayanmaktadır. İdari para cezasının esasta yapılan ihlalle uğranılan vergi kaybının tazmini maksadını güden, fakat aynı zamanda bu ihlalleri işleyenlerin bir daha aynı fiilleri işlemelerini önlemek gayesini de güden birer idari para cezası niteliğindedir.(27) Burada sözkonusu olan para cezası idari makamlar tarafından verildiği için idari niteliktedir. Ancak bu para cezası aynı zamanda bir müeyyidedir ve vergi kayımdan fazla olmasının nedeni de budur.

D-UYUŞMAZLIK KAVRAMI

1-Terminoloji Sorunu

Vergi uyumsuzlukları deyimi dilimize yeni girmiş bir vergi hukuku deyimidir. Bu deyim önceki idari yargı mevzuatında, fransızca "contentieux" kelimesinin karşılığı olan ve karşıt çıkarları savunan taraflar arasındaki ilişkilerin doğurabileceği zorlukları belirten "vergi ihtilafları" deyiminin karşılığıdır.(28) Dildeki sadeleşmenin bir sonucu olarak daha türkçe bir deyim olan vergi uyumsuzlukları deyimi yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bazen "uyumsuzluk" yerine an-

(26)DONAY,166

(27)Sahir ERMAN, Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna

Ait Prensipler,Maliye Enstitüsü Konferansları,Seri.15,1968,sh.71

(28)Civan TURMANGİL, Vergi Davalarının Hukuki Niteliği,

A.Ü.H.F.M.,C.39,s.1-4,sh.126

laşmazlık" deyimi de kullanılmakta ise de, vergi idaresi ile mükellef arasındaki çıkar çelişkisini ifade açısından "vergi uyumsuzlukları" deyiminin daha kapsamlı ve anlamlı olduğu kuşkusuzdur.(29)

2-Uyumsuzluk Kavramı

İnsanlar toplum düzeninde yaşamak durumundadırlar. Toplumsal düzen içinde yaşayan insanlar arasında yada bu insanların kurdukları kurumlar arasında bazı ilişkiler ortaya çıkar.Bu ilişkilerden bazıları hukuksal ilişkilerdir. Toplumsal ilişkiler her zaman bir düzen içinde ve hukuk kurallarının koyduğu ilkelere göre cereyan etmemektedir. Bazı hallerde kuralların çiğnendiği, bu durumda bazı uyumsuzlukların çıktığı görülmektedir. Hukuk düzeni bu uyumsuzlukları çözebilmek için kurallar koymakta ve bazı kurumlar getirmektedir.(30)

Modern toplumlarda modern vergiciliğin; kapsamı, anlamı ve amacına uygun olarak mükellef ile işbirliği anlayışı içinde uygulanabilmesinin temel şartlarından biri, vergilemede ve vergi anlaşmazlıklarında uzlaşma kurumlarının varlığıdır.

Günümüzde, ekonomik hayatı içine alan, geniş mükellef gruplarını çok yakından ilgilendiren ve hesaplanması beyanı hatta geniş ölçüde toplanması mükelleflere bırakılmış olan büyük vergilerin, uzlaşma kurumu olmaksızın uygulanması düşünülemez. Vergi uyumsuzluklarında, mükellefle devamlı anlaşmazlık halinde bulunmak, yalnız vergi sisteminin değil, bütün mali sistemin ülkede gerektiği gibi yerleşmesine engel olabi-

(29)Selehattin TUNCER, Vergi Uyumsuzlukları ve Çözüm Yolları,

İstanbul Barosu Dergisi,C.60,s.4-5-6,sh.205

(30)Sadık KIRBAŞ,Vergi Hukuku, Ankara.1984,sh.175

leceği gibi, uzun dönemde mükellef kesiminde uyandıracağı direnç nedeni ile toplumsal huzursuzluk ve sarsıntılara da yol açabilir. Söz konusu anlaşmazlıklar, mali yargı mekanizmasının, özellikle muhtaç olduğu bir sürat içinde işlemesini önleyebilir, mali içtihadların da yeter derecede sıhhatli berrak ve oturmuş bir tarzda belirmesine engel olur. Mali yargının işleyişindeki bu ağırlık ve mali içtihadlardaki gelişmeler yeni anlaşmazlıklara, dolayısıyla vergi sisteminin sarsılmasına neden olur.(31)

Uzlaşma vergileme delayısıyla maliye ile mükellef arasında ortaya çıkan bir anlaşmazlığın, taraflar arasında uyushularak daha başlangıçta ortadan kaldırılmasını ifade eder. Bu niteliği ile uzlaşma idare ile yükümlü arasındaki uyushmazlığa son veren idari bir sözleşmedir.(32)

3-Vergi Uyushmazlıklarının İdari ve Barışçıl Bir Yol

Olarak Çözümlenmesinde Uzlaşma

Devlet egemenlik hakkına dayanarak tek taraflı bir tasarrufla "vergi koyma" hakkına sahiptir. Devlet ve vatandaş arasında vergi koyma hakkından doğan temel ilişki uygulamada vergi idaresi ile mükellef arasında bireysel-kişisel ilişkiye dönüşür.

(31)İhsan AKKÖY,Uzlaşma,Vergi Dünyası,s.3,1981,sh.5

(32)Selim KANETİ, Vergi Hukuku, İstanbul 1989,sh

Vergi tarhı, vergi idaresinin belirli bir yasaya dayanarak mükellef aleyhine ve devlet lehine alacak yaratan tek taraflı idari bir işlemdir. Bu işlem, yasaya ve yöntemlere aykırı yada maddi bir hata nedeniyle sakat ise, mükellefin bu tür yasal olmayan, usulsüz yada hatalı bir vergi salma hakkına karşı, mükellefe itiraz hakkı tanınmış olmasıyla, iki tarafın çıkarları arasında yasal bir denge sağlanmış olmaktadır.(33)

Türk pozitif hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını sistematik bir ayırıma tabi tutmak gerekirse önce idari çözümler (barışçı çözümler)-yargısal çözümler ayırımı yapılabilir.(34) Bütün uyuşmazlıklarda olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da birtarafın haklı diğer tarafın haksız çıkacağı bilinen bir gerçektir. Ancak vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümlemesi çoğu zaman uzun bir süre alması ve hazine alacağının zamanında tahsil edilememesi gibi sakıncalarıda beraberinde getirdiğinden, uyuşmazlığın yargı aşamasına gelmeden, idari ve barışçıl yollarla çözümlenmesi demümkündür.(35)

Vergi idaresi yasaların verdiği yetkiye dayanarak idari bir işlemle vergi tarh etme, mükelleflerde bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Vergi idaresi vergi koyarken yasaları yanlış uygular, uygulamada yanlışya düşer, haksız ve usulsüz vergi koyarsa mükellefin bu tür vergiye "itiraz hakkı" doğmaktadır. Vergi Yasalarının çok ve çeşitli oluşu, vergi idaresinin bilerekveya bilmeyerek ilgili tüzük ve yönetmeliklerin

(33)SÜKRÜ KIZILOĞ, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm-

lenmesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulaması,

Vergi Dünyası, s.62, 1986, sh.17

(34)TUNCER, 205

(35)ÖZOYMAK, 117

yorumunda, "hazine çıkarı"nı koruma güdüsüyle mükellef aleyhine bir tutum ve davranış içine girebilir. Çıkarları birbirine ters düşen iki taraf arasında uyumsuzluk her zaman elabılır.(36)

İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyumsuzluk konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak yada idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına tekabül eden yöntemlerdir. Vergi sistemimizdeki uygulama bakımından iki özellik belirtilebilir. Bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur; idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal yollara da gidilebilir. Uyumsuzlukların çözümü vergi aslı bakımından doğan uyumsuzluklar gibi vergi cezalarından doğan uyumsuzluklar içinde geçerlidir.(37)

Görüüleceği gibi, vergi sistemimizde uzlaşma vergi uyumsuzluklarının çözümünde başvurulmuş en önemli yöntemlerden biridir.

4-Vergi Hukuku Açısından Uzlaşma

Uzlaşma kurumlarının vergi uyumsuzluklarını barışçıl yollardan çözümlemesi yanında vergi hukuku açısından bazı çekimler taşımaktadır.

Anayasamız "vergi ödevi" başlıklı 73 ncü maddesinin birinci fıkrasında "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" diyerek kimseyi mali gücünün üzerinde bir vergiyi ödemeye zorlamamaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmüne (36)TUNCER,190

(37)Mualla ÖNCEL/Nami ÇAĞAN/Ahmet KUMRULU, Vergi Hukuku,C.1 sh.200,Ankara 1985

yer vererek aynı durumda olanlardan eşit miktarda vergi alınmasını yani "vergilemede eşitlik" anlayışını; üçüncü fıkrasında üçüncü fıkrasında "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmüyle, devletin vergileme şeklindeki kamusal yetkinin sınırları belirlenmiş; dördüncü fıkrasında "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerin de kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi bakanlar kuruluna verilir diyerek, kamusal yetkinin alt ve üst sınırları içinde bakanlar kurulunca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Vergide uzlaşmanın taraflar arasındaki pazarlığın sonucunda yasalara göre tarhedilen verginin ve kesilen cezanın bir kısmından vazgeçilmesi anlamındaki özelliği ile ; vergilemenin "mali güce göre ödeme", "mali yükümlerin ancak yasayla konulacağı" yasayla konulan yükümlerin yine yasayla kaldırılması bunun doğal sonucudur.(38)

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

Aslında re'sen ve ikmalen tarh yapılmadan önce mükellef izahata çağırılmış, delilleri dinlenmiştir. Şayet kabul edilebilir açıklamalarda bulunmuşsa re'sen veya ikmalen yapılan tarhta bunlar dikkate alınabilir ve alınmıştır. Bu bakım-

(38)Yılmaz ALİFENDİOĞLU, Vergide Uzlaşma, Danıştay Dergisi, yıl8, s.28-29, 1978, sh.5

dan uzlaşma vergi hukuku açısından pek sağlam yeri olan bir kurum değildir.(39)

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

Diğer taraftan uzlaşma yolunda idare yaptığı bir tür, "idari sözleşme" ile vergi cezalarının bir kısmından da vazgeçebilmektedir. Bu "vazgeçme"den vergi suç ve cezalarının niteliği hakkında da sonuçlar çıkartılabilir. Gerçek anlamda bir suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlarca affedilebilir. Bunun dışında idarenin takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, vergi suç ve cezalarının teorik açıdan gerçek anlamda, ceza hukuku anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp idari kabahat, idari yaptırım oldukları görüşüne ağırlık kazandırmaktadır.((40)

Gerçektende vergi hukukunda uzlaşma, esas itibarıyla özel hukuktaki "ihtilafsız kavgaya" benzetilmektedir. Özel hukuktaki ihtilafsız kaza, kişinin çıkarlarını korumak veya birbirine ters düşmeyen çıkarları düzenlemek için idari niteliğe

(39)Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1971,

4.b, sh.648

(40)ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, 201

saahip olmakla beraber mahmemelere intikal etmiş işlerde karar verme, tedbir alma veya işlem yapmak anlamana gelmektedir.

Vergi hukuku anlamında, tarhiyat yapan vergi idaresi ile buna muhatap olan mükellef veya vekili karşı karşıya gelecek anlaşmazlık konusu vergi ve ceza üzerinde bu anlaşmazlığı yargı mercilerine götürmeden "barışçıl yollarla ve pazarlık" yaparak çözümkenmesine uzlaşma denmektedir. Bu bakımdan bazı hukukçular uzlaşmayı, anlaşmazlıkları önleyici idari bir işlem olarak görmektedirler.(41)

Gerçekten vergi idaresi idari ve mali yetkisini kullanarak, vergi borcunu ödemedi kaçınan yükümlüleri yaptırıma bağlamak üzere yükümlüye vergi usul yasasınca öngörölmüş yaptırımları uygulayabilir. Vergi idaresi, ceza hukuku tarafından da yaptırıma bağlanmış ihlallerde ceza koğuşturması başlatabilir.(42) İdareye yasayla verilen uzlaşma yoluyla, bu yaptırımların idari bir yaptırım olduğı düşüncesuyle kaldırılması veya hafifletilmesi uygun olur düşüncesindeyiz.

5-Uzlaşmanın Tanımlanması

Uzlaşmanın çeşitli tanımları yapılmıştır. Bu tanımlamalar tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma olarak ayrı ayrı tanımlanmıştır. Biz burada kronolojik olarak önce tarhiyat sonrası uzlaşmayı ele alacağımızdan burada tarhiyat sonrası uzlaşmanın tanımını yapmaya çalışacağız.

Uzlaşma ikmalen ve re'sen tarhedilen vergilerle bunlara ilişkin kesilen vergi cezalarının, tahakkuk edecek tutarları

(41)TUNCER,Uzlaşmada Yeni Bir Aşama,Dünya,19.11.1982,sh.2

(42)TURMANGİL,126

konusunda, muayyen hallerde idare ile mükellefin anlaşmalarıdır.(43)

Bu tanımlamada idarece tarh ve tebliğ edilen vergiler uzlaşma tanımlamamasına girmemektedir. Ancak maliye bakanlığının 134 no'lu genel tebliğinde idarece tarh ve tebliğ edilen vergiler ile bunlara ilişkin cezalara da uzlaşma kapsamına alınmıştır.(44)

II-YABANCI ÜLKELERDE UZLAŞMA KURUMLARI

A-ALMANYA'DA UZLAŞMA

İdare ile mükellef arasında doğan vergi uyuşmazlıklarının, her ülkede değişik organlarca ve çeşitli usullerle çözümlendiği gözlemlenmektedir. Ancak batı ülkelerinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma yoluyla sonuca bağlanması tercih edilmekte, yargı yoluna başvurulması ise son çare olarak görülmektedir.

F.Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari aşamada çözüm yollarının aranması, daha sonra yargı aşamasına başvurulması gerekmektedir. Yargı yoluna başvuru aşamasında,

(43)TUNCER,190; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU,201

(44)VUK. Genel Tebliği Seri No:134,R.G.8.11.1977,s.16107

idari yollardan uyuşmazlığın çözüm yollarının arandığının, idarenin de bu başvuruları reddettiğinin belgelendirilmesi koşulu aranmaktadır. Böylelikle, uyuşmazlığın yargıya intikali büyük ölçüde azalmış olmaktadır.(45)

F.Almanya'da her 10 uyuşmazlıktan 9'u idari aşamada çözümlenmektedir. Mükellefler, uyuşmazlığı idari aşamada çözümleyebilmek için iki yola başvurabilirler. Bunlardan birincisi itiraz ikincisi de, idari uyuşmazlık yollarıdır. Mükellefler bu yollara başvurmadan uyuşmazlığı dava konusu yapamazlar.

Alman vergi hukukundaki deyimi ile "vergi işlerinde uzlaşma"dan anlatılmak istenen, vergilemeden dolayı mükellef ile maliye arasında beliren bir anlaşmazlığın taraflar arasında anlaşmaya varılırlık idarece ortadan kaldırılmasıdır.

Uzlaşmada mükellefin çoğu hallerde kişisel ve özel durumu dikkate alındığı, idarenin geniş takdir ve hoşgörüye yer verdiği, bu durumda vergilemede eşitlik prensibinin zedelenebileceği gerçeği gözardı edilemez.(46)

Uzlaşmanın mahiyeti itibarıyla uzlaşılan vergiye itiraz edilemez. Uzlaşmalara maliye dairesinin bağlı kalması gerekmektedir. Vergi hukukuna ve tekniğine vukufu bakımından maliye karşısında zayıf durumda olan, maliye ile yaptığı konuşmalarda manevi baskı altında bırakıldığı izlenimi uyandıran, mükelleflere uzlaşmaya bağlı kalması uygulanmamaktadır.

Uzlaşma her türlü vergiler (vasıtalı, vasıtasız) hakkında uygulanır. Bundan başka, idare, vergileme ile ilgili her türlü vesikaları tahakkuk ve itiraz safhalarının her hangi birinde geri alarak iptal, tadil veya tashih yetkisine sahip olduğundan, vergi mahkemelerinde karara bağlanmamış olaylarda

(45) Şükrü KIZILOĞLU, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada

Çözümlenmesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları,

Vergi Dünyası, s.62, 1986, sh.21

(46) Ali ALAYBEK, Almanyada Vergi Murakebesi ve Mali Kaza,

Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu No:1959, sh.23

da mükellefle uzlaşmaya varılmak suretiyle uyusmazlıkların sonradan çözümlenmesi olanağı yaratılmıştır.

Uzlaşma vergi cezaları hakkında uygulanmaktadır. Her türlü vergi cezaları (usulsüzlük cezaları dahil) uzlaşma konusu yapılabilmekte, kesilen cezanın türü ve miktarı hakkında mükellef ile idare arasında bir anlaşma sağlanır ve durum bir tutanakla tesbit edilir. Bu tutanakta idarenin ayrıca takibata gitmeyeceği, buna karşılık mükellefin de, uzlaşılan cezayı kayıtsız şartsız kabul ettiği ifade edilir. Burada genellikle cezanın hafifletilmesine gidilmez, olayın ceza siciline kaydolunması, gazetelerde ilan edilmesi ve tekrarında nazara alınması gibi durumlardan mükellef kurtulmuş olur.(47)

Türkiyedeki uzlaşma kurumuna önderlik eden Almanyadaki uzlaşma uygulaması anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977 yılında kaldırılmıştır.(48)

B-A.B.D'DE UZLAŞMA

Amerika Birleşik Devletlerinde, vergi uyusmazlıklarının idari yoldan çözümlenmesi, her aşamada mümkün olabilmektedir. Mükellefler, tarhiyattan önce yani inceleme aşamasında uzlaşma isteminde bulunabilecekleri gibi, tarhiyat yapıldıktan sonra da, dava sonuçlanıncaya kadar, uzlaşma isteminde bulunabilirler.

A.B.D'de vergi uyusmazlığı öncelikle idari aşamada çözümlenmeye çalışılmakta, bu aşamada çözüme ulaşılamazsa, yargı yoluna başvurulmaktadır. Herhangibir vergi uyusmazlığıyla ilgili olarak, mükellefler yargıdan önce, vergi idaresinin içinde organize edilmiş olan uyusmazlık ofisine (Appeals Office) başvurmak zorundadırlar. Aynı zamanda uzlaşmanın da istendiği bu komisyonun cevabından sonra, mükellef uyusmazlığa konu vergi ve cezayı ya ödemek yada 90 gün içinde yargıya (Tax Court) başvurumaktadırlar. Mükellefler her aşamada uzlaşma yoluna başvuru(47)ALAYBEK, 26.

(48)ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, 200

rabildiklerinden, uyuşmazlık ofisinin cevabından sonra, önce uzlaşma isteminde bulunup daha sonra uzlaşmanın sağlanamaması durumunda yargı yoluna başvurabilirler.

A.B.D'de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde en etkin yol olan uzlaşma kurumu ile, uyuşmazlıkların o/o95'i sonuçlandırılmış olmaktadır. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar daha sonra dava konusu yapılamaz. Uzlaşma sonucu ödenen paralar da geri istenemez.(49)

C-FRANSA'DA UZLAŞMA

Fransa'da mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri için, uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümlene girişimlerinin reddedilmiş olması gerekmektedir.(50)

Vergi idaresi yükümlünün zor durumda bulunması halinde vergi ve cezasını kısmen veya tamamen kaldırmaya yetkilidir. Bu durumda yükümlünün verginin hesaplanması ile ilgili bir düşüncesi bulunmamaktadır. Sadece zor durumda olduğunu ileri sürmektedir.(51) Uzlaşma, yalnızca vergi cezalarında görülmekte, vergi aslı uzlaşmaya konu edilmemektedir. Uzlaşmaya ilişkin başvurular, verginin tarh edildiği vergi dairesine yapılmaktadır. Uzlaşılabilecek vergi cezasının niteliği ve tutarı konusunda herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

Uzlaşma ile ilgili işlemler, eyalet uzlaşma komisyonları tarafından yürütülmektedir. Bu komisyonda vergi dairesi müdürü yada temsilcisi, en az baş müfettiş ünvanına sahip gelirler genel müdürlüğünün üç elemanı, noterler odasınca seçilen bir noter ve mükellef temsilcisi üç kişi bulunur. Uzlaşma sonuçları bir tutanakla tespit olunur. Bu tutanak iki tarafada bazı

(49) KIZILOĞLU, 21

(50) KIZILOĞLU, 18

(51) ALİFENDİOĞLU, Vergide Uzlaşma, D.D.yı 18, s.28_29, 1978, sh4

haklar tanır ve sorumluluklar yükler. İdare, uzlaşılan konu hakkında takibatı durdurmayı, mükellef veya ceza sorumlusu da kararlaştırılan miktardaki vergi cezasını, mahkemeye yansıtmadan ödemeyi taahhüt etmektedir.

Fransa'da ayrıca, inceleme elemanı ile mükellef arasında tarhiyat yapılmadan önce, mükellefin isteği üzerine bir "ön uzlaşma"da yapılabilir.(52)

D-İNGİLTERE'DE UZLAŞMA

İngiltere'de, vergi ile ilgili uyuşmazlıkların, dava konusu yapılmadan önce, idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmeden önce, idari organlara götürülmesi şarttır. İngiltere'de vergi uyuşmazlıkları, idari yargı organlarında çözümlenmektedir. Ancak, İngiliz sisteminde, her şeyden önce, vergi uyuşmazlıklarının daha başlangıçta doğmasına engel olmak istenmiştir. Uyuşmazlığın doğmasının önlenemediği durumlarda, ortaya çıkan sorunlar, büyük ölçüde uzlaşma yoluyla çözümlenmektedir.(53)

(52)KIZILOĞ,18

(53)KIZILOĞ,20

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYEDE UZLAŞMA KURUMLARI

I_GENEL BİLGİLER

Türk vergi sistemine "uzlaşma kurumu 213 sayılı VUK'na 1963 yılında 205 sayılı yasa ile eklenen ek md.1/ ek md.10 ile girmiştir. Daha sonra bu yasaya eklenen ek md.11 ve ek md.12 ile tarhiyat öncesi uzlaşma getirilerek sistem tamamlanmıştır.

Uzlaşma kurumu maliye bakanlığı ve komisyonların kendi insiyatiflerini kullanarak başarılı sonuçlara ulaştığı söylenebilir.(54) Anlaşmazlıkları başlangıçta çözüme bağlayarak vergi yargısının işini geniş ölçüde hafifletmiştir.

Vergi hukukunun en önemli sorunlarından biri yürürlükteki yasaların değişik yorum ve anlamlara meydan vermeyecek şekilde açık olması ve verginin konusu ve teknik ile vergiyi doğuran olayı bütünü ile tam olarak bilinmesidir. Yasaların kolay anlaşılır olmaması ve değişik anlam ve yorumlara açık olması durumunda, vergi uygulaması karşısında uyuşmazlığı bulacaktır. Uyuşmazlıklar hangi sebeplerden doğarsa doğsun, bir yandan mükellef ve vergi idaresini, diğer yandan bu uyuşmazlıkları çözümleyecek karara bağlayacak yargı mercilerini meşgul ettiği bir gerçektir. İşte uzlaşma kurumu vergi uygulamalarında pratik ve gerçekçi bir arabulucu olmak sıfatıyla bu düşünceden doğmuştur. Uzlaşma sayesinde, uyuşmazlık konusu olan vergiler daha işin başında yargı mercilerine gitmeden çözümlenecek ve hazine alacağı kayıba uğramadan kısa zamanda (54)ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU,200

tahsil edilme olanağına kavuşacaktır.(55) Gerçekten eski vergi yargı sisteminde bir uyumsuzluğun kesin çözümü ortalama beş yıl sürmekte, vergi alacağını zamanında tahsil demeyen hazine zarara uğramaktaydı. Diğer taraftan mükellef açısından yargı yolu sonucunda miktarı değişebilecek bir vergi borcunu ödemek-tense belli miktardaki vergiyi ödemek yararlı olacaktır.(56)

Uzlaşma genel olarak, vergi idaresi ile mükellef ve ceza muhatabı arasında pazarlık sonucu varılan bir anlaşma olduğundan uzlaşmanın esas ruhu, karşılıklı "özveriye" dayanmaktadır. Yani vergi idaresi ile mükellef karşılıklı bazı haklarından vazgeçeceklerdir. Ancak vergi alacaklısı olarak vergi idaresinden daha fazla fedakarlığın beklenmesi gözden uzak tutulmamalıdır.

II-UZLAŞMA TÜRLERİ

A-GENEL OLARAK

Uzlaşma hem vergi incelemesi aşamasında hemde verginin tarh ve tebliğinden sonra mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan bir işlem olmaktadır. Birbirinden farklı olan bu iki uzlaşma yolundan inceleme aşamasında yapılabilecek tarhiyat öncesi uzlaşma, verginin tarh ve tebliğinden sonra yapılan uzlaşmaya tarhiyat sonrası uzlaşma denmektedir. Tarihsel açıdan tarhiyat sonrası uzlaşma daha önce geldiğinden biz bu çalışmamızda tarhiyat sonrası uzlaşmayı önce ele alarak inceleyeceğiz.

(55)KOCAHANOĞLU,Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma

Yolları, İstanbul.1983, sh.493

(56)ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU,201

B-TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

1-Genel Bilgiler

Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarhedildikten ve ceza kesildikten sonra yapılan uzlaşmadır. Bilindiği gibi vergi daireleri kendilerine gelen bilgilere göre(bu bilgiler bir rapor veya bir tutanak şeklinde olur) vergi ihbarnamesi, ceza ihbarnamesi düzenleyerek yada ilanen mükellefe tebliğ ederler. Tarhiyat sonrası uzlaşma bu safhadan sonra işlemeğe başlar.(57)

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın amacı vergi uyumsuzluklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin terddüdlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmasının sağlanması, mükellefle idare arasında vergi yönünden ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek çözüme bağlanmasıdır.(58)

Uzlaşma kurumunun önemi öncelikle mükellefler açısından, dolaylı olarak da vergi idaresi ve yargı makamlarını yakından ilgilendirmesi yönünden oldukça önemlidir.

2-Uzlaşmanın Bütünlüğü

Önce ikmalen, sonra re'sen tarhiyat yapılması halinde mükellefin ikmalen tarhiyat için uzlaşma istemesi, bu tarhiyat için uzlaşmaya varıldıktan sonra, re'sen tarhedilen vergi ve cezasına itirazını önlemez. Bu prensip uyarınca, ikmalen tarhedilen vergi ve cezaya ait uzlaşma isteminin, re'sen tarhiyat-tan önce sonuca bağlanmamış olsa bile, re'sen salınan vergi ve cezasından ayrı olarak nazara alınması ve müstakilen uzlaşma konusu yapılabilmesi gerekir.(59)

VUK'nun 30 ncu maddesinin 4 ncü fıkrası uyarınca salınan vergi ve cezada uzlaşma yapılması, sonradan takdir kararı-na göre ayrıca salınacak vergi ve cezasına itiraza engel teş-

(57)Nahit KİTİŞ,Tarhiyat Sonrası Uzlaşma,Vergi D.,s.97,sh.17

(58)Atakan AYBARS,Uzlaşma Müessesesi ve Mükelleflerin Dava

Açma Hak ve Süreleri,Vergi Sorunları Dergisi,1986/5,sh.5

(59)ÖZBALCI,645

kil etmez.

Takdir komisyonunun takdir ettiği matrah üzerinden salınan vergi ve cezasında uzlaşma yapılması vergi dairesinin itirazı üzerine itiraz veya temyiz komisyonunca artırılan matrah üzerinden tarhedilen vergi ve cezasına itiraza mani değildir.(60)

Aynı nedenden doğan birden fazla vergiden, birinde uzlaşma istenip, diğerinde itiraz yoluna gidilebilir.

Uzlaşma isteminde önkoşul ileri sürülemez. Örneğin cezasının kaldırılması halinde vergi aslında uzlaşma istenemez. Ancak vergi aslını kabul edip, uygun taksitlerle ödeyeceğini bildiren mükellefin bu istemi ön koşul niteliğinde olmadığından, cezada uzlaşma istenebilir.(61)

Vergi aslından farklı olarak, cezalar bakımından, maliye bakanlığından bir olaya ait yetki alınarak, vergi aslının, vergi nev'i olarak uzlaşma kapsamına alınmamış olması da, cezada uzlaşma yapmaya engel teşkil etmez.

Ancak, vergi türü olarak uzlaşma kapsamına alınmamış vergilerin cezasında, uzlaşma yapabilmesi için, mükellefin vergi aslını ödemeyi kabul etmesi gerekmektedir.

Ölüm halinde uzlaşma isteminde bulunma veya uzlaşmaya devam ödevinin yükümlünün mirası reddetmemiş yasal mirasçılara geçmesi doğaldır.(VUK.md.12) Ölüm halinde süre uzamasına ilişkin VUK'nu hükmü de saklıdır.(VUK.md.16)

3-Uzlaşmanın Konusu

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu ek 1 nci maddede sayılan haller teşkil etmektedir.

(60)ÖZBALCI,645

(61)ÖZBALCI,646

Bu nedenle belirtilen konular kast unsuru taşımayan konulardır. Öyleki defterde yapılan hatalara, değerlendirme hatalarına, randıman farkına isnad eden tarhiyatlari dahi uzlaşma konusu dışında tutmaktadır. Oysa uygulamada kast unsuru taşımayan her türlü tarhiyat uzlaşma konusu yapılabildiği gibi, kast unsuru taşıyan vergi tarhiyatı ve ceza uygulamaları da (kasta dayalı kaçakçılık ve ağır kusur cezaları ile kaçakçılığa yardım, iştirak ve teşvik nedeniyle kesilen cezalar) uzlaşma konusu içinde değerlendirilmektedir.(62)

Maddede usulsüzlük cezalarından bahsedilmemekle birlikte Danıştay, yasanın yorumu açık olduğundan bahsederek usulsüzlük cezalarının da uzlaşma konusuna girdiğine karar vermiştir. (63) Maliye bakanlığı da yayınladığı 147 seri no'lu genel tebliğ ile vergi aslına bağlı olarak kesilen usulsüzlük cezalarının tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılabileceğini belirtmiştir. (64) Müstakilen kesilen usulsüzlük cezaları (özel usulsüzlük cezaları ile VUK.336 ncı maddeye göre birleştirilmeyen usulsüzlük cezaları) ise tarhiyat sonrası uzlaşma dışında tutulmuştur.

Ancak vergiye ilişkin ceza tarhiyatında olduğu gibi, bunların tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu yapılabilmesi için, ceza ihbarnamesinin vergi dairesince düzenlenmiş ve mükellefe tebliğ edilmiş olması gereklidir.(65)

VUK'nun 40 ncı maddesine göre kazançları yıllık olarak tesbit edilen ve mükerrer 30 uncu madde uyarınca bu matrahlar üzerinden götürü ücret, götürü ticaret ve serbest meslek mensuplarına yapılan vergi tarhiyatlarında ise uzlaşma yapıla-

(62)ALİEFENDİOĞLU,Vergide Uzlaşma,D.D.,yıl.8,s.28-29,sh.6

(63)Danıştay 3. Daire Kararı,E.No:1986/466;K.No:1986/1809

(64)VUK. Genel Tebliği, Seri No:147, R.G;30.10.1982, s.17853.

(65)Kıtiş,17

mayacağı yasada edilmesine karşın, uygulamada maliye bakanlığı yayınladığı 120 seri no'lu genel tebliğ ile maddeyi geniş yorumlayarak, idarece yapılan tarhiyatları da bir çeşit re'sen tarhiyat kabul ederek bu şekilde tarhedilen vergiler ve kesilen cezaların da mükellefin istemesi halinde uzlaşma konusu yapılabileceğini belirtmiştir.(66)

Mükelleflerin kendi beyanlarına itirazları söz konusu olmadığından beyan üzerinden tarhedilen vergi ve kesilen cezalar için uzlaşma yoluna gidilemeyeceği açıktır. Ancak ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden tahakkuk edecek vergi ve kesilecek cezalar için uzlaşma yoluna gidilebileceği, "re'sen veya ikmalen tarh edilen vergiler mükelleflerin aynı zamanda itiraz edebilecekleri vergiler olduğuna göre mükelleflerin itiraz hakları olan ihtirazi kayıtlarla verdikleri beyannameler üzerine tarh edilen vergilerin de uzlaşma konusuna giren vergilerden sayılması gerekmektedir" şeklinde karar veren danıştayca kabul edilmektedir.(67)

Uzlaşmanın konusu ile ilgili önemli bir özellik tarh edilen verginin ve cezasının tahakkuk safhasına gelmemiş olmasıdır. Çünkü maddede tarhedilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının "tahakkuk edecek miktarları" üzerinden uzlaşmaya gidileceği belirtilmektedir. Burada anlatılmak istenen tahakkuk safhasına girmemiş bir vergi cezası için uzlaşma istenemeyeceğidir. Çünkü tarh ve tebliğ edilen bir vergi cezasının dava açma süresi de geçtikten sonra vergi vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk eden bir verginin ise 6183 sayılı yasaya göre tahsili olanaklı hale gelir. Bundan dolayı ancak tarh edilen vergi ve cezanın tebliğinden sonra ortaya uzlaşma konusu yapılabilecek bir meblağ ve bunun üzerinden uzlaşmaya varılması sonucu tahsilat yapılabilecektir.(68)

(67) Danıştay 9.D.K., E.No:1983/3905; K.No:1985/1273

(68) Osman Selim KOCAHANOĞLU, Vergi Suçları, Cezaları ve

4-Uzlaşmayı Zorunlu Kılan Durumlar

a-Tarhiyatta Hata

Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi idari safhalarında, gerek mükellef ve gerekse idare tarafından hatalar yapılmışsa yasa hükümlerine göre mükellefe uzlaşma isteminde bulunma hakkı tanınmıştır. Vergilendirme ile ilgili olarak mükellef yada idare aleyhine sonuçlar doğurabilir. Uzlaşma istemi mükelleften geldiğine göre daha çok mükellefin zarar gördüğü hatalar ve bunlarla ilgili tarhiyat söz konusu olabilir. Aslında hata ile uzlaşma arasındaki bağ bu noktada ortaya çıkmaktadır.(69)

Mükellef aleyhine bir hata yapılmış ve bu hata ile ilgili vergi tarh edilmişse, mükellef bu hata karşısında iki yola başvurabilir. Birinci yol VUK'nu hükümlerine göre düzeltme yoluna gidebilir. İdarece, tereddüde yer vermeyecek açık ve kesin vergi hataları re'sen düzeltilir. Diğer durumlarda mükellefin yazılı isteği üzerine düzeltme yapılır. Şayet mükellefin herhangi bir hatasından ötürü tarhiyat yapıldığı takdirde mükellefin başvuracağı ikinci yol uzlaşma isteminde bulunmaktadır.

Burada dikkat edilecek nokta düzeltme ile uzlaşma birbirine yaklaşımaktadır. Şöyleki; şayet mükellef kendi hatası sonucu, ödemesi gereken gerçek vergiden daha fazla bir vergi ödemek durumunda kalmışsa, bu durumda mükellefin aleyhine, hata sonucu bir durum ortaya çıkmıştır. Mükellef bu durumda düzeltme hükümlerine göre, hatanın düzeltilmesini, fazladan tahakkuk eden verginin iadesini isteyebilecektir. Şayet, mükellef hatası sonucunda vergi ziyana sebebiyet vermişse, bu durumda hazine aleyhine bir durum vardır. Bu durumda ikmalen yada resen vergi veya cezalı tarhiyatta bulunmuşsa, mükellef bu tarhiyatla ilgili olarak uzlaşma isteminde bulunabilecektir.

(69)KOCAHANOG̃LU,Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma,Dünya,

b-Mükellefin Yanılılmış Olması

Uzlaşmayı zorunlu kılan durumlardan ikincisi VUK'nun 369 ncu maddesinde belirtilen şekillerden biri ile yanılma halinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından ileri sürülmesidir. Mükellef veya ceza muhatabı yanılma halinde ise ve bu sebeble uzlaşma isteminde bulunmuşsa yapılan pazarlıkta yalnızca cezada değil vergi aslının da uzlaşma konusu yapılması gerekir. Bu nedenle de cezalı tarhiyatlarda ceza miktarından ayrı olarak vergi miktarının da pazarlığa konu olması maddenin ruhuna uygundur.(70)

c-Kanun Metninin Anlaşılmazlığı

Vergi kaybına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından kanun hükümlerine gereği kadar "nüfuz edememekten" ileri geldiğinin iddia olunması, uzlaşma isteminde bulunmayı gerektirir. Dikkat edilmesi gereken özellik "kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememe" ifadesinden ne anlaşılması gerektiğidir(71) Çünkü yasada mademki böyle bir sebep var o halde uzlaşma komisyonları bu sebebin varlığını pazarlık yapmadan tesbit etmesi gerekir. Yoksa bu iddianın ileri sürülmesinin hiç bir anlamı olmaz. Dikkat edilmesi gereken ikinci nokta "nüfuz edememe" deyimini uzlaşma isteminde bulunan mükellefin subjektif durumunu yansıtmaktadır(72)

Eski VUK'nunda mevcut olan benzer hüküm daha sonra 5815 sayılı yasa ile "bilgi seviyesi yeterli olmayan bazı mükellef gruplarının ileri sürdükleri böyle soyut iddiaların

(70)KOCAHANOLU,Dünya,4 Ekim 1984, sh.5

(71)KOCAHANOĞLU,Dünya 5 Ekim 1984, sh.5

(72)KOCAHANOĞLU,Vergi Suçları,Cezaları ve Kurtulma Yolları, sh.500

idarece takdiri ve bu durumların belirlenmesinin güç olması" gerekçesi ile kaldırılmış bulunmaktaydı. Daha önce faydasızlığı anlaşılarak kaldırılmış bulunan bu hükme benzer bir şart yasa koyucunun bilerek veya bunu farketmeyerek uzlaşma kurumuna konularak yeniden yaşatılmıştır. Yani 213 sayılı yasaya göre mükellef "vergi kanunlarına gereği kadar nüfuz edememekten" vergi ziyanına sebebiyet verdiği takdirde burada yanlışlığını ileri süremeyecek, ancak uzlaşma isteminin şartlarından birinin olması sebebiyle uzlaşma isteyebilecektir. Ysa uzlaşma istemi için, "yasa hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten" doğan vergi ziyanının varlığını kabul ettiğine göre, ilgili komisyonun önce bu subjektif durumu ve soyut iddianın varlığını kabul etmesi gerekecektir.(73)

d-Yanıılma Hali

Buradaki yanıılma hali 369 ncu maddedeki yanıılma halinden farklıdır. Çünkü 369 ncu maddede yanııltılmış olma hali vardır. Mükellef veya ceza muhatabı ya yetkili makamların yanlış bilgi vermeleri veya yasaların uygulama şekli konularında yetkili makamların veya yargı organlarının görüş değiştirmiş bulunmalarından dolayı yanııltılmış bulunmaktadır.

Yanıılma halinde ise, müphem, değişik yorumlara elverişli konularda mükelleflerin veya ceza muhataplarının bizzat kendi kendilerine yanıılmış olmaları sözkonusudur. Bu bent hükümlerine göre uzlaşma isteminde bulunulacak iddiaların da isbatı ve anlaşılması güç olmakla beraber, burada objektif ölçüler bulunması mümkündür. Çünkü tereddütlü ve yoruma elverişli yasa hükümleri her zaman karşılaşılabilen durumlardır.

(73)KOCAHANOĞLU, Dünya, 5 Ekim 1984, sh.5

e-İdare ve Yargı Görüşlerinin Değişikliği

Burada ifade edilmek istenen 369 ncu maddenin ikinci bendinde belirtilen yanlışla halinin bir benzeridir. Ancak bazı hallerde vergi idaresi ile yargı organlarında bazan aynı konularda bile değişik görüşler hakim olabilmektedir. Mükellefin hareketi vergi idaresince yasaya aykırı sayılmakla beraber, yargı organlarında mükellef lehine verilmiş kararlar mevcuttur. Mükellef de uygulamasını bu kararlar doğrultusunda yapmışsa bu durumda uzlaşma isteminde bulunmak hakkıdır.

f-Tarhiyat, Ortalama Kar Haddi ve Gider Esasına Göre Yapılmışsa

Vergi sistemimizde bir güvenlik önlemi olarak girmiş bulunan "ortalama kar haddi" bir çok değişikliğe uğramış, son olarak 1981 yılında bazı değişiklikler yapılmıştır. Ortalama kar haddine göre tarhiyat yapılması için, herhangi bir incelemeye gerek yoktur. Ysada belirtilen hadlerin altında kazanç bildirilmesi halinde vergi idaresince doğrudan tarhiyat yapılmaktadır. Ek 1 nci madde hükümlerine göre ortalama kar haddi ve gider esasına göre yapılan tarhiyatlar mükellef tarafından uzlaşma isteminde bulunmayı gerektirmektedir.

5-Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları başlangıçta sadece ilçe ve il düzeyinde teşekkül ettirilmiştir. Ayrıca ilçe ve il uzlaşma komisyonlarına uzlaşabilecekleri vergi ve ceza tarhiyatının tutarı konusunda tavan getirildiği için, belirlenen tavanın üstündeki tarhiyatlar uzlaşma konusu yapılmıyor; ancak dava konusu yapılabiliyordu. 1982 yılına kadar devam eden bu uygulama, 2365 sayılı yasa ile verilen yetkiye istinaden bakanlık bünyesinde oluşturulan "merkezi uzlaşma komisyonları" ile uzlaşma komisyonları tavanlarına yeni boyutlar getirildi.

213 sayılı VUK'nun ek 3 nci maddesine göre uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi veya cezanın miktarı maliye bakanlığının yetkiside bulunmaktadır.

Bakanlık bu yetkisini en son olarak, 186 sayılı genel tebliğ ile kullanarak il ve ilçe uzlaşma komisyonlarının miktara ilişkin yetkilerini belirlemiştir.(74) Buna göre;

a-İl Uzlaşma Komisyonları

	<u>1.Grup İller</u>	<u>II.Grup İller</u>
Bütün vergi Resim ve Harçlar..	250.000.000.TL.	150.000.000.TL.
Cezalar	750.000.000.TL.	450.000.000.TL.

Birinci grup iller; Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Denizli, Diyarbakır, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İçel, İstanbul, İzmir, Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Sakarya, Samsun, Tekirdağ, Trabzon ve Zonguldak'tır. İkinci grup iller ise bu iller dışında kalan illerdir. Birinci grup illerden olmakla beraber Adana, Ankara, Bursa, İstanbul ve İzmir illeri için il uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi miktarı 400.000.000.TL. ceza miktarı ise 1.200.000.000.TL. olarak tespit edilmiştir.

(74)186 No'lu Genel Tebliğ, R.G. 3 Aralık 1988, s.20008

İl Uzlaşma komisyonları; Defterdarın veya tevkil edeceği zatın başkanlığında gelir müdürü ve ilgili vergi dairesi müdüründen, müstakil vergi dairesi yoksa defterdarca seçilecek bir gelir memurundan oluşur.

b-İlçe Uzlaşma Komisyonları

	<u>Müstakil Vergi Da.</u>	<u>Diğerleri</u>
Bütün Vergi Resim ve Harçlar	50.000.000.TL.	5.000.000.TL.
Cezalar	150.000.000.TL.	15.000.000.TL.

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

İlçe uzlaşma komisyonları; Malmüdürünün (varsa müstakil vergi dairesi müdürünün) başkanlığında, iki vergi memurundan oluşmaktadır.

c-Merkezi Uzlaşma Komisyonları

Adana, Ankara, Bursa, İstanbul ve İzmir illerinde vergi aslının 400.000.000.lirayı, cezanın ise 1.200.000.000. lirayı, diğer birinci grup iller ile ikinci grup illerde ise vergi aslının 250.000.000.lirayı vergi cezasının 750.000.000. lirayı aşması halinde uzlaşma istemi merkezi uzlaşma komisyonunca incelenmek üzere bakanlığa intikal ettirilecektir.

Daha önce ortalama kar haddi ve gider esasına göre yapılan tarhiyatlara ilişkin olarak oluşturulan özel uzlaşma komisyonları, gelir vergisi yasasında yapılan değişiklikler gider esasına göre tarhiyat yapılması yürürlükten kaldırıldığından ve ortalama kar hadlerine göre yapılan tarhiyatlar için ayrı bir uzlaşma komisyonu oluşturulmasında da uygulamada bazı zorluklarla karşılaşmış olduğundan; ortalama kar hadlerine göre yapılan tarhiyatlar için kurulmuş bulunan özel uzlaşma komisyonları kaldırılmıştır.(75)

(75)Bu tebliğin yayımından itibaren, ortalama kar hadlerine göre yapılan tarhiyatlara ait uzlaşma istemleri, il ve ilçelerde mevcut komisyonlarda görülecektir.186 No'lu

6-Uzlaşma komisyonlarının, gerektiğinde mükelleflere ait defter ve belgeler üzerinde inceleme yapma ve vergi durumuyla ilgili bilgi toplama konusunda yetki kullanıp kullanamayacağı hususu yasada düzenlenmiş değildir.

Komisyonlar uzlaşma konusuna giren hallere özgü olmak üzere defter veya vesikalarını incelemek veya inceletmekte yasal sakınca yoktur. Uzlaşmadan beklenen faydanın sağlanabilmesi için komisyonlara inceleme yapma ve bilgi toplama yetkisinin verilmesi gereklidir.(76)

Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarında muhatabın yükümlüden ayrı bir kişi olması halinde veya ortada tarh edilen bir vergi aslı bulunmaması halinde mahalli uzlaşma komisyonları kendilerine tanınan ceza limitleri içinde uzlaşabilme yetkisine sahip bulunmaktadır. Örneğin bir kollektif şirket tüzel kişiliğine salınan ceza gerçekte şirket faaliyettinden kaynaklanan fakat ortakların beyanları ile ilgili bir vergi tarhiyatına dayanabilir. Bu durumda, tüzel kişilik olarak bu tür ceza tarhiyatları için uzlaşma bundan böyle söz konusu olabilecektir.(77)

Merkezi uzlaşma komisyonu, Gelirler Genel Müdürlüğünden ve/veya merkezi denetim elemanları arasından seçilecek üç üyeden teşekkül eder.

(76)Metin ERGİN,Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi, D.D,S.54-55, 1984,sh.41.

(77)Veysi SEVİÇ,Uzlaşmanın Yeni Kapsamı, Dünya, 5.11.1982 sh.5.

7-Uzlaşma İstemi

a-Uzlaşma İsteminde Bulunabilecek Olanlar

Uzlaşma için mükellef veya cezaya muhatap olanın bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaetler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilsilcileri marifetiyle) yapılır.(VUK. Ek.md.4)

Tüzel kişiliğe sahip ortaklıklarda tarhiyat ortaklık faaliyetlerinden doğmakla beraber vergiler ortaklar, cezalar tüzel kişilik adına salındığından, ortakların tamamının hem cezadan hem de kendi adlarına salınan vergilerde uzlaşma isteminde bulunmaları halinde, bu istekleri kabul edilecektir. Ancak ortaklardan birinin veya birkaçının yurt dışında bulunması, ya da yurt içinde bulunmakla beraber adreslerinin tespit olunamaması gibi zorunlu hallerde, uzlaşmanın tüm ortakları kapsaması ilkesinin dışına çıkılabilecektir.(78)

b-Uzlaşmaya Başvuru

Uzlaşma isteği mükelleften gelir. Yalnızca re'sen tarhiyatta vergi idaresi mükellefi "herhangibir taahhüdde bulunmamak kaydıyla" uzlaşma isteminde bulunmaya davet edebilir. Bu çağrı, yükümlüye uzlaşma hakkının hatırlatılması suretiyle, anlaşmazlığın yargı mercilerine gitmeden uzlaşma yoluyla sonuçlandırılması amacına yönelik bulunmaktadır.(79)

Başvuru dilekçeleri, vergi dairesi müdürlüğüne, defterdarlığa "uzlaşma komisyonu başkanlığına" ifadesi kullanılarak verilmelidir.

(78)Veysi SEViG,Uzlaşmada Başvuru,Dünya, 6.11.1982,sh.2

(79)KANETİ,267

Mahal değiştiren mükellef, eskiden bağlı olduğu vergi dairesince yapılan tarhiyat için, yeni mahalde uzlaşma isteyemez. Uzlaşma yetkisi, eskiden bağlı olunan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki komisyona aittir.(80)

aa-Uzlaşmaya Başvuru Şekli

Uzlaşma dilekçesinde bulunması gereken bilgileri şöylece sıralayabiliriz:

- Mükellefin Adı, Soyadı ve Ünvanı ve Adresi,
- Bağlı bulunduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer,
- Hesap numarası,
- Vergi ve Cezanın nevi,miktarı,
- İhbarname tarihi ve numarası,
- Uzlaşmaya dayanak olan hallerin açıklanması,
- Tarih ve imza.

Bu bilgilerin, mükellefin adı, soyadı ve adresi ile tarih ve imzasının bulunmaması, uzlaşma istemini geçersiz kılar.

Dilekçe Örneği

Dilekçe üç nüsha olarak yazılır, bunun iki nüshası yetkili komisyona verilir.

.....Defterdarlığı Uzlaşma Komisyonu Başkanlığına

.....

Uzlaşma İsteminde Bulunan:Adı Soyadı.....

Adresi.....

Karşı Taraf : Vergi Dairesi.....

Uzlaşma Konusu Verginin :Türü.....Gelir

Yılı.....1988

Miktarı.....10.000.000.-Tl.

Vergi İhbarnamesinin :Tarihi.....20.12.1989

No'su.....209

Tebliğ Tarihi...24.12.1989

Uzlaşma Konusu Cezanın :Türü.....Kaçakçılık

Yılı.....1988

Miktarı.....30.000.000.-Tl.

Ceza İhbarnamesinin :Tarihi.....20.12.1989

No'su.....;210

Tebliğ Tarihi....24.12.1989

Olay ve İstem: 1988 yılı gelir beyanıyla ilgili olarak adıma re'sen 10 milyon Tl.-gelir vergisi salınmış ve 30 milyon Tl.-kaçakçılık cezası kesilmiştir. Gelir vergisi kanunu hükümlerine göre kabulü mümkün olmayan bir kısım giderlerin hata sonucu defterlerime kaydedilmesi, tarhiyata dayanak olarak gösterilmiştir.

İlgili yasa hükümlerine yeterince nüfuz edemem dolayısıyla adıma tarh edilen vergi ve ceza için 213 sayılı yasanın ek 3 ncü maddesine göre uzlaşma istemekteyim.

Uzlaşma isteğimin kabulü ve uzlaşma için gün verilmesini arz ve talep ederim.

Ek:Vergi ve Ceza İhbarnamesinin Fotokopisi Adı Soyadı

Tarih ve imza

(81)1988 Beyanname düzenleme kılavuzu, sh.680

c-Uzlaşma İsteminin Süresi

VUK'nun "uzlaşma" ile ilgili Ek 4 nci maddesinin 2 nci fıkrasında, uzlaşma isteminin, mükellef veya ceza muhatabı olanlar için tarhiyatın veya ceza ihbarnamesinin tarh ve tebliğinden itibaren vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılacağı belirtilmiştir. VUK'nun 379 ncu maddesinde belirtilen tebliğ yerine geçen haller, uzlaşma başvurusu içinde geçerlidir.(82)

Burada dikkat edilmesi gereken husus başvurusu süresinin vergi mahkemesinde dava açma süresiyle bir tutulmuş olmasıdır. Uzlaşma yoluna süresi içinde başvurulmuşsa uzlaşmanın vaki olmaması halinde, vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı olduğundan, uzlaşmaya başvurma süresiyle vergi mahkemesinde dava açma süresinin eşit olması yerinde olmakla beraber(83) uzlaşmanın vaki olmaması durumunda davanın vergi mahkemesinde deyilde danıştayda açılmışı durumunda, danıştayın görevsizlik kararı vererek dosyayı vergi mahkemesine göndermesi durumunda vergi mahkemesi dava açma süresinin geçirildiğinden bahisle reddedebilir.(84) Bazı durumlarda vergi mahkemesince takdir olunan matrah dolayısıyla yapılacak tarhiyatlarda mükelleflerce tarhiyatın dayanağı olan karar veren mahkemenin bir üstüne yapacağı ilk dava açma süresi içinde uzlaşma isteminde bulunmaları mümkün görülmekle beraber(85) yasada açık bir hüküm yoktur.

(82)Nami ÇAĞAN, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara, 1975, sh.54

(83)KANETİ, 268

(84)Danıştay 9. D.E.No:1986/2572;K.No:L986/2978 sayılı kararında,uzlaşma talebinin 30 günlük dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olması nedeniyle yükümlünün dava açma hakkı bulunmadığına ilişkin kararın ilk inceleme inceleme safhasında verilemeyeceğine karar vermiştir.

(85)A.İhsan ÖNCEL,Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Uygulama Esasları, Türkiye İktisat Gazetesi,13.1.1983, sh.5;KİTİŞ, 20

Bu bakımdan bir üst mahkemeye başvurulması durumunda ihtiyatlı davranılması ve vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde dava açılması yerinde olur düşüncesindeyiz.

Uzlaşma isteminin süresi konusunda önemli gördüğümüz bir başka nokta, uzlaşma süresinin bitiminin adli tatile rastlaması halinde sürenin uzayıp uzamayacağı sorunudur.

VUK'nun uzlaşma ile ilgili ek 4 ncü maddesinin 2 nci fıkrasında, uzlaşma isteminin, mükellefin veya ceza muhatabının vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılması gerektiği belirtilmiş, 2577 sayılı İYUK'nun 7 nci maddesinde de dava açma süresinin, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemesinde otuz gün olduğu ve 8 nci maddesinin 3 ncü bendinde ise, bu kanunda yazılı sürelerin aravermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır. Bu hükümlerin incelenmesinden, uzlaşma isteminin dava açma süresine bağlı tutulması nedeniyle, söz konusu otuz günlük sürenin bitiminin çalışmaya ara ara verme zamanında rastlaması halinde, dava süresine paralel olarak bu sürenin de uzayacağı danıştayın bir kararında belirtilmiştir.(86)

Danıştayın bu görüşü bazı noktalarda eleştirilebilir. Şöyleki; uzlaşma komisyonları adli makam durumunda olmadığından, adli tatil süresince de görev yapmaktadırlar. Bu bakımdan uzlaşmaya başvuru süresinin adli tatile rastlaması halinde dava süresinin de buna paralel olarak uzayacağı görüşüne katılmıyoruz.

Uzlaşma isteminin süresi konusunda önemli gördüğümüz bir başka husus ağır hastalık, ağır kaza ve tutukluluk gibi VUK'nun 13 ncü maddesinin 1 nci bendinde sayılan mücbir sebeplerin uzlaşma için yapılacak başvuruda geçerli olup ol-
(86)Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu E.No:1987/32;

mayacağıdır.

Bu konuda danıştayın farklı görüşleri vardır.(87)
Dördüncü dairenin vermiş olduğu kararda "uzlaşma komisyonları itiraz komisyonuna başvurulmadan önce yükümlülere idare ile belli konularda anlaşabilecekleri ve bu yolla anlaşmazlıkların azaltılması için kurulmuş bir müesseseye olduğuna göre, mücbir sebeplerin bu başvuruda da geçerli olacağının kabulü gerekir" şeklindedir.

Danıştay 3 ncü dairesinin kararında ise, "mücbir sebeplerin mükelleflerin ancak 213 sayılı kanunun ikinci kitabında sayılan ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseceğinden kanunun 2 nci kitabında sayılmayan, dolayısıyla bir vergi ödevinin yerine getirilmesi olarak nitelendirilmesi olanağı bulunmayan uzlaşma başvurusunun da vergi ödevinin yerine getirilmesi olarak yorumlanması suretiyle mücbir sebebin buradaki süreyi de keseceği yolunda ileri sürülen iddiayı incelemeye olanak bulunmadığı"nı belirtmiştir.(88)

Biz de danıştayın bir vergi ödevinin yerine getirilmesi olarak nitelendirilmesi olanağı bulunmayan uzlaşma başvurusunun vergi ödevinin yerine getirilmesi olarak yorumlanması suretiyle mücbir sebeplerin buradaki süreyi keseceği yolundaki iddiayı reddetmesini yerinde buluyoruz. Çünkü uzlaşma mükellefin yada ceza sorumlusunun resmi vekaletini haiz vekili ta-

(87)D.13.D.K.,E.No:1979/2572;K.No:1980/703,D.D.,s.40-41,sh.423;

D.7.D.K.,E.No:1985/12;K.No:1985/134,D.D.,s.60-61,sh.312;

D.4.D.K.,E.No:1979/3082;K.No:1980/755,D.D.,s.40-41,sh.145

(88)D.3.D.K.,E.No:1983/2499;K.No:1984/1467,D.D.,s.55-56,sh.138

rafından yapılabilmektedir. Bu bakımdan uzlaşmaya süresi içinde başvurulabilir. Uzlaşmaya varılması halinde bir vergi borcu tahakkuk edeceğinden ancak bu noktadan sonra bir vergi ilişkisi başlayacaktır ki, bundan sonra mükellefin mücbir sebeplerle dolayısıyla vergi ödevini yerine getirememesi durumunda 6183 sayılı yasaya göre teminat göstermek suretiyle borçlarını erteleme olanağı mevcuttur. Uzlaşmaya varılamaması halinde de dava açmak hakkı mevcuttur.

8-Uzlaşma İsteminin İncelenmesi

a-Ön İnceleme

Ön inceleme vergi dairesinde mevcut tarih dosyasından da yararlanılarak yapılır. İncelemede aşağıda belirtilen hususlar araştırılır.

- uzlaşma isteyeninin yetkili olup olmadığı,
- uzlaşma isteminin süresi içinde yapılmış olup olmadığı,
- uzlaşma konusu vergi ve cezadan komisyonun yetkili olup olmadığı,
- uzlaşma konusu vergi ve cezanın ek 1 nci maddede belirtilen hususlardan olup olmadığı,
- uzlaşma istemiyle birlikte veya daha önce aynı vergi ve ceza için vergi mahkemesine başvurup vurmadığı,
- uzlaşma konusu ceza için VUK'nun 376 ncı maddesindeki hükümden yararlanmak üzere indirim isteminde bulunup bulunmadığı konularında uzlaşma komisyonları inceleme yapar. Bu incelemeler sırasında uzlaşma isteminde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma müzakerelerine katılmaz. Yapılan bu incelemelerde istemin usulüne uygun olmadığı, süresinde yapılmadığı hallerinde derhal reddedilir.(89)

(89)A.İhsan ÖNCEL, Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Uygulama Esasları, Türkiye İktisat Gazetesi, 20.1.1983, sh.5

Ancak uygulamada usulüne uygun veya yetkili komisyona yapılmayab uzlaşma istemleri mükelleflerin bazı haklarının kaybolmaması için istemin reddi yerine yetkili komisyona gönderilmektedir.

Uzlaşma istemlerinin yetkili komisyonlar dışında farklı bir mercie yapılması durumunda, uzlaşma konusunda yetkisi bulunmayan bu makamların karar vermelerine olanak yoktur.(90)

Uzlaşma komisyonlarının yetkileri dışında karar vermeleri durumunda vergi dairesinin bu kararı geri alması mümkün değildir.(91) Çünkü idarenin tesis etmiş olduğu hatalı bir işlemi ancak işlemi tesis eden idari merci geri alabilir.

b-Uzlaşmaya Davet

Uzlaşma isteği usulüne uygun şekilde yapılmışsa ve uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunuyorsa yükümlü veya ceza muhatabına uzlaşma görüşmelerine davet yazısı gönderilir. Bu davet yazısında görüşmelerin yapılacağı yer, gün ve saatı belli edilerek tebligat yapılır. Belirtilen gün ve saatte makul bir mazeret sebebiyle görüşmelere katılamayan yükümlüye yeniden gün vermek mümkündür. Bu gibi hallerde mazeretin kabulü uzlaşma komisyonlarının insiyatifine bağlıdır. Bu hususun bir kararla tesbit edilmesi gereklidir.

Uzlaşma görüşmelerine davet yazısında, uzlaşma komisyonuna ibrazda faydalı olacağı düşünülen ve görüşmelerde yararlı olabilecek defter ve belgeleri toplantı gününde beraberinde getirmesi konusunda yükümlü veya ceza sorumlusuna gerekli uyarı yapılmalıdır.(92)

(90)D.9.D.K.,E.No:1984/2370;K.No:1985/795,
D.D.yıl.16, s.60-61,sh.418

(91)D.7.D.K.,E.No:1986/973;K.No:1988/529, D.D.yıl 19,s.72-73,
sh.423

(92)Recep TURGAY,Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı,C.2,İstanbul
1978, sh.1506

c-Uzlaşma Görüşmeleri

Uzlaşma isteminde bulunan mükellef veya ceza sorumlusunun kendisinin veya yasal temsilcisinin belirtilen gün ve saatte gelmesi ile görüşmelere başlanır. Uzlaşma amacıyla yapılacak görüşmede yönetimin üstünlüğü ilkesi uygulanmaz. Uzlaşmada karşılıklı öğün, yükümlünün iyi niyeti, yönetimin bürokratik uygulamaları ve devlet çıkarlarını gözetme anlayışı başarıyı oluşturur.(93)

Görüşmelerin başladığı bir tutanakla saptanır. Sonra tarih ve tebliğ olunan vergi ve cezanın türlerinin değiştirilemeyeceğı; bir kısmının itiraz konusu yapılamayacağı; uzlaşmaya varılması halinde, bu hususu içeren bir tutanağın kesin olduğu, tutanakla saptanan hususlar hakkında sonradan hiç bir mercie itiraz, vergi mahkemesinde ve danıştayda dava, maliye bakanlığına şikayette bulunamayacağı, VUK'nun 376 ncı maddesinden yararlanamayacağı, yalnız vergide uzlaşıldığı takdirde cezayada, yalnız cezada uzlaşıldığı takdirde vergiyede itiraz ve dava hakkının olmadığı komisyon başkanı tarafından sözlü olarak bildirilir.

d-Görüşmelerin Yapılış Biçimi

Uzlaşma istekleri komisyonlarca yükümlünün ileri sürdüğü görüşlere veya beraberinde getirdiğı defter ve belgelere tarihin dayanağı olan rapor, tutanak ve sair delilleri içeren tarih dosyasına, mali ve idari kazanın içtihatlarına ve maliye bakanlığının genel tebliğ ve iç genelgelerine dayanılarak incelenir.

Uzlaşma komisyonu lüzüm gördüğü takdirde, uzlaşma konusuna giren hallerle sınırlı olmak üzere defter veya belgeleri incelemek veya inceletmek veya yükümlünün beraberinde getirdiğı

(93)ALİEFENDİOĞLU,

D:D., yıl 9, s, 32-33, sh.143

mali müşavirinden bilgi almak suretiyle bir karara varır. Tahakkuk edecek vergi ve ceza miktarının hedef tutan uzlaşmanın bir gerekçeyle dayanması gerekir.(94)

9-Uzlaşmanın Sonuçları

a-Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşma komisyonu ile mükellef, ödenecek vergi ve cezanın tutarı konusunda anlaşılırlarsa, uzlaşma sağlanmış demektir. Bu durumda, düzenlenen tutanak müştereken imza edilir. Tutanağın bir nüshası hemen mükellefe verilir. Diğer nüshalar ise, dosya ile birlikte en geç üç gün içinde vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma tutanakları tahakkuk fişi yerine geçtiğinden, uzlaşılan vergi ve cezalar, uzlaşma tarihinde tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş sayılır. Uzlaşılan vergi ve ceza miktarının en geç bir ay içinde vergi dairesine ödenmesi gerekir.

Uzlaşma tutanağı ile belirlenmiş olan vergi ve ceza tutarlarının bir ay içinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz; uzlaşılan miktar 6183 sayılı yasa hükümlerine göre gecikme zamlı olarak tahsil olunur.(95)

b-Uzlaşmanın Sağlanamaması veya Temin Edilememesi

VUK ek 5 nci maddede; mükellefin veya ceza sorumlusunun uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imza etmemesi, yada ihtirazi kayıtlarla imza etmek istemesi halleri, uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak; yapılan müzakereler sonunda mükellef yada ceza sorumlusuyla komisyonun ödenecek vergi ve cezanın tutarı konusunda anlaşamaması hali ise, uzlaşmanın vaki olmaması hali olarak sayılmıştır.

Yasadaki "vaki olmama" ve "temin edilememe" terimlerinin kullanılmasında yeterli titizlik gösterilmemiştir. Ek 5 nci (94)TURGAY,1508

(95)Nahit KİTİŞ,Tarhiyat Sonrası Uzlaşma,V.D,s.97,1989,sh.22

maddenin 4 ncü fıkrasında yer alan "uzlaşmanın temin edilememesi" vaki olmanayı da içine alacak genel bir deyim olarak kullanılmıştır. Fakat aynı fıkranın son kısmı ile ek 7 nci maddedeki ifade bu iki terimin farklı olduğunu gösterir niteliktedir.(96)

Konunu pratikteki önemi, ek 7 nci maddenin 1 nci ve 4 ncü fıkrasında, mükellefin uzlaşma vaki olmadığı hallerde, dava yoluna gidebileceğinin ifade edilmiş olması karşısında, uzlaşmanın temin edilememesi halinde ilgilinin dava hakkının olup olmadığı noktasındadır.

Bize göre ek 7 nci maddenin 1 nci fıkrasında vergi ve cezaya muhatap olan yükümlünün ancak, uzlaşmanın sağlanamaması halinde dava açabileceğine değinilmiş olmasının, uzlaşmanın temin edilemediği haller olarak kabul edilen durumlarda dava açılmasını engelleyici bir yanı bulunmamaktadır. VUK'nun 3. maddesinin 2nci fıkrasında, vergi kanunları lafzî ve ruhu ile hüküm ifade ettiği lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunları hükümlerinin konuluşundaki amaç, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısının gözönünde tutularak uygulanması gerektiği hükmü karşısında ve uzlaşmanın, vergi isteyen idare ile ödeyecek durumda olan yükümlüyü uyumazlık çıkarmadan önce bir kez düşündürmek ve mümkün olursa anlaşabilmelerini sağlamak amacıyla yasaya konulduğu gözönünde alındığında, yasakoyucunun uzlaşma çağrısına katılan ancak uzlaşmayan yükümlü ile toplantıya katılmayan, tutanağı imzalamayan yükümlü arasında dava yoluna başvurmak bakımından bir farklılık yaratmak istediği düşünülemez.(97)

Ek 7 nci maddenin 2 nci fıkrasında yükümlülerin uzlaşmadan önce dava açabilecekleri de kabul edilmiş olduğundan, uzlaşma toplantısına katılmamış veya tutanağı imzalamamış olan yükümlünün uzlaşmadan önce açmış olduğu vergi davasının nasıl

çözüleceği konusu ile birlikte ilk fıkra hükmünün sözsöz anlatımının karşılaştırılması, uzlaşmanın temin edilemediği haller olarak tanımlanan durumlarda dava açılmayacağına kabulü halinde anayasanın öngördüğü dava hakkının ek 7 nci maddenin 1 nci fıkrası ile sınırlandırılmış olduğu gibi bir sonuca varılır ki, uzlaşma ile ilgili hükümlerde amaçlanan sonuç bu değildir. Bu nedenle uzlaşmanın temin edilemediği hallerde de dava açma yoluna önceden başvurulmamışsa tutanağın tebliğ tarihine göre bu yola başvurma hakları saklıdır.(98)

Danıştay; 9.D.,3.,4.,7. ve vergi dava daireleri genel kurulu arasında ortaya çıkan bu konudaki aykırılığı, "daha önce dava açılmamışsa, ek 5 nci maddede uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak sayılan durumlarda da ek 7 nci maddede belli edilen koşullarla dava açabileceği yönünde birleştirilmesi suretiyle giderilmesi" yönündeki kararıyla gidermiştir. (99)

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma için başvurulması olanakı yoktur. Burada yasada yer almayan bir özelliğe değinmek istiyoruz. Mükellefin ölümü halinde, temin edilemeyen uzlaşmanın mirasçılarının miracatı halinde yenilenmesinin mümkün kılınmasının faydalı olacağı düşüncesindeyiz. Bu özellik, dava konusu olan vergiler için de düşünülerek, mirasçılara 30 günlük bir süre verilip davanın durdurulması ve uzlaşmanın yenilenmesi olanakı verilebilir. Çünkü ölümle vergi cezası düşmekte(VUK.md.372) olduğundan; kalan vergi için belki de uzlaşma gerçekleşebilecek ve kamu alacağı da bir an önce tahsil edilmiş olabilecektir.(100)

(98)D.4.D.K.,E.No:1983/2430;K.No:1983/8268

(99)Danıştay İçtihadları Birleştirme Kararı,E.No:1986/2;

K.No:1986/2,D.D.,yıl 17, s.66-67,sh.105

(100)Mithat KESKİN,Uzlaşma Müessesesi ve Uzlaşmanın Uygulanması Üzerine Bazı Düşünceler,Maliye Yazıları,1987,sh.53

c-Uzlaşmanın Kesinliği

Uzlaşma ile ilgili ek 6 ncı maddede, "uzlaşma komisyonlarının ek 5 nci maddeye göre tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir" denilmektedir.

Mükellef veya adına ceza kesilen; uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiç bir mercie şikayette bulunamaz. (VUK, ek.md.6)

Uzlaşma hükümlerinin kesinliği istisnası ise, VUK'nun 116 ve devam eden maddelerinde belirtilen türde bir vergi hatası olması halidir. Uzlaşma konusu olan tarhiyatta bu tip bir hata var ise bu hata uzlaşmanın yeniden yapılması ve daha önce düzenlenen uzlaşma tutanağının iptali ve yeni düzenlenecek uzlaşma tutanağına "maddi hata olduğundan yenilendiği" şeklinde bir şerh konulması ile düzeltililebilir.

Malie bakanlığı uzlaşmanın kesinliğine bu konuda bir istisna getirmiş; 30.3.1981 günlü ve GEL:VERS;26819-1188/22421 sayılı yazısında, veraset ve intikal vergisi ile ilgili olarak, uzlaşmadan sonra tahakkuk eden murise ait vergi borcunun VUK düzeltme hükümlerine göre değil, uzlaşmanın yenilenmesi yoluna gidilerek dikkate alınmasının mümkün olduğu belirtilmiş ve ilgili vergi dairesine bu yolda talimat verilmiştir.

Vergi hatası üzerinden vergi alınmaması esaslı açık şekilde benimsenmiş olduğundan uzlaşma konusu yapılan tarhiyatın vergi hatası taşıması halinde, uzlaşmanın kesinliğine rağmen mükelleften bu hata nedeni ile vergi alınmaması gerektiği, ancak uzlaşma kurumunun özelliği gözönünde bulundurulduğunda belirtilen durumlarda hatanın düzeltme hükümlerine göre ıslah edilmesinin mümkün bulunmadığı, bu nedenle uzlaşma konusu vergi ve cezanın VUK 116. ve takibeden maddelerinde belirtilen türden

bir vergi hatası olduğu ve bu hatanın uzlaşma sırasında dikkate alınmadığı hallerde, uzlaşmanın yenilenmesi yoluna gidilebilecektir.

d-Uzlaşma İsteminde Bulunanların Yargı Yoluna Başvurması
aa-Uzlaşmanın Sağlanamaması veya Temin Edilememesi
Halinde Dava Açma

Uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi bir tutanakla saptanıp mükellefetebliğ edildiğinde, mükellefin satılan vergi ve cezaları dava hakkı doğar. Burada özellik arzedenden durum, yasa koyucunun normal dava açma süresinin dolmuş olması veya dolmasına 15 günden az bir süre kalmış olması halinde mükellefe tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük ek bir süre tanınmış olmasıdır.

Mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşma isteminden önce vergi mahkemesinde dava açabilir. Uzlaşma isteminden önce dava açılması uzlaşmanın yapılmasını engellemez. Bu takdirde davanın görülmesi uzlaşmanın sonuçlanmasına kadar ertelenir. Şayet uzlaşmaya varılamazsa, uzlaşmanın olmadığı için vergi dairesinin bildirmesi üzerine davaya vergi mahkemesinde devam olunur.(101) Daha önce, vergi anlaşmazlığı vergi mahkemesinde incelenemez. Herhangibir nedenle incelenmesi ve karar verilmesi halinde bu karar hükümsüz sayılır.

Buradanda anlaşılacağı gibi uzlaşma kurumu VUK'da vergi anlaşmazlıklarının incelenmesinde re'sen bir öncelik hakkına sahiptir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde, uzlaşma sırasında durdurulmuş olan dava, vergi dairesinin bildirimi üzerine tekrar gündeme gelir. Vergi dairesinin uzlaşmanın olmadığına dair bir yazılı vergi mahkemesine göndermesi gerekli ve yeterlidir.(102)

(101)Metin ERGİN,Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi,

D.D.,s.54-55,1984,sh.54

(102)İhsan AKKÖY,Uzlaşma,Vergi Dünyası,s.3,1981,sh.11

bb- Uzlaşmaya Varıldıktan Sonra Dava Açma

Uzlaşmanın kesinliği kısmında, uzlaşılan vergi ve ceza için hiç bir mercie şikayette bulunulamayacağı ve uzlaşılan miktarın dava konusu edilemeyeceğini belirtmiştik. Ancak bazı durumlarda uzlaşmaya varıldıktan sonra dava hakkının ortadan kalkmadığı, uzlaşmanın kesinliğine rağmen vergi dairesinin matrah artırımı istemiyle dava yoluna gittiği ve danıştay dairelerinin bu konuda farklı kararlar vermesi üzerine, Danıştay İçtihadları Birleştirme Genel Kurulu Kararı ile sorunu çözümlenmiş bulunmaktadır. Biz burada bu kararı çeşitli hukuki yönleri ile tartışmaya çalışacağız.

Öncelikle üzerinde durmak istediğimiz nokta şirket tüzel kişiliği adına kesilen cezada uzlaşmaya varıldıktan sonra şirket ortaklarının dava yoluna gidip gidemeyeceği hususudur.

Danıştayın konu üzerinde vermiş olduğu bir kararda şu görüşe yer vermiştir. "Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan üzerinde uzlaşılan iş bu cezaya karşı dava açamaz" hükmünün parantez içinde yer alan bölümünün vergi ve ceza muhatabının aynı kişi olması halini anlattığı, kollektif şirketlerde ise ortakların herbirinin ayrı ayrı vergi mükellefi şirketin ise ceza muhatabı bulunduğu, gerçek kişiler olan ortaklarla tüzel kişi olan şirketin iradelerinin de birbirinden bağımsız düşünülmesi gerektiği, böyle olunca tüzel kişinin ceza ile ilgili olarak şu yada bu biçimde ortaya çıkan iradesinin, ortakların vergi asılları yönünden ortaya çıkan iradelerini de bağlayacağından düşünülemeyeceği; dolayısıyla şirket tüzel kişiliği adına kesilen cezada uzlaşmaya varılmış olması, ortakların adlarına salınan vergi asıllarını uzlaşma vaki olmaması nedeniyle dava

etme haklarını ortadan kaldırmayacaktır.(103)

Üzerinde durmak istediğimiz ikinci ve önemli bir nokta uzlaşılan vergi ve ceza miktarı üzerinden vergi sorumlusu veya ceza muhatabının dava açamayacağının kesin olmasına karşın, vergi dairesinin belli bir matrah üzerinden tarh edilen vergi ve kesilen ceza için yükümlü ile uzlaşmaya vardıktan sonra, takdir komisyonunca takdir edilen matraha karşı VUK'nun 377/2 maddesi uyarınca dava açıp açamayacağıdır.

Danıştayın içtihadları birleştirme yoluyla konuyu bir karara bağladığını belirtmiştik. Uzlaşma kurumunun amacı ve uzlaşmanın bütünlüğü ilkesinden hareketle, takdir komisyonunca takdir olunan matrah üzerinden tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı yükümlünün açacağı dava ile vergi dairesince aynı matrah için açılacak davanın "karşılık dava" niteliği taşıdığı; üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza için vergi usul kanununun ek 7 nci maddesi uyarınca yükümlünün dava hakkı ortadan kalkarken diğer tarafın hakkının devam ettiğini düşünmesinin "hukuk mantığına aykırı" olduğu; VUK'nun 377/2 nci maddesinde vergi dairesi davasını yasaklayan bir hükmün bulunmamasının bu hakkın varlığı için bir gerekçe olarak ileri sürülemeyeceği düşüncesiyle, içtihadların uzlaşma sonucunda, 377 nci maddeye göre açılan davaların incelenemeyeceği doğrultusunda birleştirilmesine oy çokluğu ile karar vermiştir.(104)

Kurulda işin esası yönündeki azlık oyu ise özetle şöyledir. Tarafların üzerinde uzlaştıkları vergi ile vergi dairesince takdir edilen matraha karşı açılan dava arasında konu ve kapsam itibariyle, özdeşlik bulunmamaktadır. Çünkü burada henüz tarh ve tebliğ edilen, dolayısıyla VUK'nun ek 1 nci maddesi anlamında "tahakkuk edecek" bir vergi bulunmamaktadır. Matrahın arttırıl-

(103)D.3.D.K;E.No:1986/2517;K.No:1987/733,D.D.s.68-69,1988sh.272

(104)Danıştay Vergi Dava Dairelerei İçtihadları Birleştirme

Kararı,E.No:1986/2;K.No:1986/2,D.D.,yıl 17,s.66-67,1987,

ması talebi ek 1 nci maddede belirtilen, uzlaşma konusu kapsamında girmez. Kanunun sözü ve amacı incelendiğinde çıkan sonuçta göre, uzlaşmanın vergi dairesi davasını engellemesi kanun koyucu tarafından istenseydi bu husus açıkça hükme bağlanırdı. Oysa yükümlü bakımından kesinlik etkisi açık bir şekilde düzenlenmiştir. Öte yandan, dava açma hakkının vergi dairesinden esirgenmesi, uzlaşma kurumunun amacından sapmaya yol açar; dava hakkını yitireceğini düşünen vergi dairesi uzlaşmadan kaçınır. Burada karşılık dava ilişkisi de yoktur.

Azlık oyuna ilişkin düşünceler:

Azlık oyunda uzlaşma kurumunun amacı eksik yorumlanmaktadır. Azlık oyunda, "zira salınan vergide uzlaşmanın, vergi dairesinin takdir edilen matraha karşı açtığı davanın incelenmesi olanağını ortadan kaldıracak yolundaki bir anlayış idarenin yükümlülerin uzlaşma istemleri karşısında daha başlangıçta olumsuz bir tutum ve davranış içine girmeleri sonucunu doğuracaktır. Bu durumda ise, yasanın vergi uyumsuzluklarını önlemek ve vergi alacağını kısa sürede ulaşılan miktar üzerinden tahsili ile kamu yararını sağlamak biçiminde özetlenebilecek amacının gerçekleşmesi mümkün olmayacaktır" demek suretiyle amaca göre yorum sırasında, vergi davası açma olanağını yitiren yükümlünün, bu olanağa sahip vergi dairesi karşısındaki durumu itibariyle uzlaşmaktan cayabileceği dikkate alınmamaktadır. Gerçekten, uzlaşmaya rağmen vergi dairesinindava açabileceğini düşünen yükümlü, kendi iradesi ile hukuki imkanlarını tüketmemek için uzlaşmadan vazgeçebilir.(105)

VUK'nunda uzlaşma sağlanmasının vergi dairesi davası üzerinde etkisi konusunda herhangi bir hüküm yoktur. Bu görüş ile yasada belli bir boşluk olduğu ileri sürülmektedir. Bu boşluk doktrinde " kasıtlı susma" olarak adlandırılan yasa koyu-

(105)Ahmet KUMRULU,Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihadları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim, D.D.,s.72-73,1989,sh.13

cunun istediği, iradi bir sakınma söz konusu olduğundan, yargıcı hukuk yaratmak suretiyle bunu doldurması olanaksızdır. VUK'nun ek 7 nci maddesinde bilinçli olarak susmak suretiyle vergi dairesinin dava hakkını ortadan kaldırmamıştır. "kasıtlı susma" kavramı ile varılan bu sonuçta aynı kavrama dayanarak, tam karşıtı bir sonuca da varılabilir. VUK'nun ek 6 ncı maddesinin 1 nci fıkrası, "uzlaşma komisyonlarının ek 5 nci maddeye göre tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir." Bu madde vergi daireleri bakımından uzlaşmanın kesinliğini dolayısıyla bağlayıcılığını öylesine açık bir şekilde öngörmektedir ki, yasa koyucu ek 7 nci maddede vergi dairelerinin dava hakkına ilişkin bir düzenleme getirme gereği duymamıştır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi vergi hukukuna tümüyle egemendir, "vergi boşluğu" doldurulamaz. Buna karşılık vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasında usul ve şekle ilişkin kurallarda boşluk bulunduğu takdirde, vergi yargısı da hukuk yaratacaktır. (106)

Hukukun Genel İlkeleri Açısından:

İçtihadları birleştirme kararının hukukun genel ilkelerinden hareket ettiği görülmektedir. Taraflar arasındaki uzlaşmanın aynı konuda bir tarafın dava hakkını ortadan kaldırırken, diğer tarafın davaya devam edebileceğini kabul etmek, hukukun mantığına aykırı bir sonuç olur. Bir taraftan uzlaşmayı kabul etmek, diğer taraftan aynı konuda idarece yaratılan uyuşmazlığın incelenmesini istemek, uzlaşma kurumunun amacına ters düştüğü gibi, aynı konuya ilişkin uyuşmazlığı yeniden canlandırmak çelişkiye yol açmaktadır. Hukukun genel ilkelerinden biri "kimse kendi ayıbını ileri sürüp hak elde edemez" şeklindedir. Uzlaşmak suretiyle kesinleştirdiği bir vergi ilişkisini daha sonra mahkemeye götürmek suretiyle vergi dairesi bu ilkeye ay-

kırı davranmıştır; uzlaşmama olanağına sahip olan idare uzlaşma suretiyle, "kusurlu" tutumundan sonra dava hakkını saklı tutmak istemektedir. İdare, uzlaşma sonucu yükümlünün tüm hukuki olanaklarını yitirmesine yol açıp aynı zamanda davacı sıfatına sahip olmaya yeltendiğinde bir yandan kusurlu durumu takviye etmekte diğer yandan esas itibarıyla suç ve cezakar için öngörülen ve bu olayda da uygulanabilecek olan non bis idem kuralına da aykırı davranmış olacaktır. Doğruluk ve güvenlik ilkesi açısından da idarenin dava açma hakkı eleştirilebilir. Gerçekten, vergi dairesinin uzlaşmadan sonra dava yoluna gitmesi, kanuna karşı hile olmasa bile, yükümlüye karşı hileniteliğinde olduğundan doğruluk ve güvenlik ilkesine aykırı düşecektir.

Vergi dairesinin dava açma hakkının varlığı kabul edildiği takdirde, uzlaşmak suretiyle yükümlünün hukuki çarelerini tüketen vergi dairesinin dava yoluna gitmesi, hakkın kötüye kullanılması yaşağını da ihlal etmiş olacaktır.

Çeşitli Hukuki Krumlar Açısından:

Uzlaşmaya varılmasıyla taraflar, serbest iradeleri ile, sözleşmeyi akdetmişlerdir. Sözleşmenin kurucu unsurlarında herhangi bir sakatlık söz konusu değildir. Sözleşmenin kurucu unsurları bakımından sakatlığın bulunmaması yanında bir dava hakkının doğması da söz konusu değildir.

Sözleşmenin akti anında ortaya çıkan hukuki durumun, taraflardan biri için kesin ve geçerli olması, diğeri için geçerli ama kesin olmaması hukuk mantığına uygun değildir. Aksi takdirde tarafların özgür iradelerinin bir ürünü olan uzlaşma hükümleri dışına tek yanlı olarak çekelmeş olur. Uzlaşma her iki taraf için aynı kesin etkiyi yaratan bir sözleşme olarak nitelendirilebilir. (107)

e-Uzlaşma ve Ödeme

Vergi usul yasasının 112 nci maddesinde düzenlenen özel ödeme zamanları adından da anlaşılacağı üzere özel haklerle ilgili olan sürelerdir. Bu özel hallerden biri; ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerle ilgili olarak ihtilaf yaratılması veya yaratılmaması hallerine göre bunların ödeme zamanına ilişkindir.

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatla ilgili ödeme zamanları VUK'nun 112 nci maddesinin birinci paragrafında bu husustaki düzenlemeyi belirtmiştir. Buna göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerin, taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmesi halinde, normal taksit sürelerinde ödenmesi gerekmektedir. Taksit süreleri kısmen yada tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmesi halinde, taksit süreleri geçenlerin tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerde tahakkuk ise ihtilaf yaratılmaması veya yaratılmışına göre şöyledir.

aa-İhtilaf Yaratılması Halinde Verginin Tahakkuk Etmesi

Süresi içinde uzlaşmaya müracaat edilmesi halinde uzlaşma komisyonuyla düzenlenen uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinde uzlaşılan vergi ve ceza için tahakkuk tamamlanmış olmakta ve uzlaşılan tutarların tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. (VUK.ek.md.8) Ödemenin bu süre içinde yapılması uzlaşmanın kesinliğini etkilemeyip, sadece 6183 sayılı yasanın takibini gerektirir.

Uzlaşmanın vaki olmaması ve buna ilişkin tebliğin yapılmasından sonraki 15 gün içinde dava açılmamış olması halinde ise, vergi ve cezanın ne zaman tahakkuk etmiş sayılacağı, buna ilişkin özel ödeme zamanının ve vadesinin ne olduğu tartışmaya ve yoruma açıktır.

Bir yaklaşıma göre, vergi ve cezaların uzlaşmaya varıl-
madığına ilişkin tutanağın tebliğ tarihinde tahakkuk ettiği,
ödeme zamanınınında tebliği izleyen bir ay içinde ödenmesi ge-
rektiğidir. Diğer bir görüşe göre, vergi ve cezalar 15 gün-
lük dava açma süresinin bittiği tarihte tahakkuk etmiş sayılır.
Bu takdirde ödeme süresi, bu tarihten sonraki bir aydır.(108)

Bize göre, vergi ve cezaların uzlaşmanın vaki olmadı-
ğına dair tutanağın tebliğ tarihinde tahakkuk ettiği ve bu ta-
rihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerektiridir.

bb-İhtilaf Yaratılması Halinde

31.12.1985 dönemine kadar olan uygulama:

2686 sayılı yasa ile VUK'nun 112 nci maddesinin 3 nci
fıkrası yeniden düzenlenmiş, daha önce tahsili duran(VUK 389)
vergilerin, 2577 sayılı yasanın 27/8 nci maddesine göre vergi
mahkemesinde dava açılması ile durduğu belirtilmiş ve vergi
mahkemesi kararına göre vergi dairesince hesaplanan verginin,
tebliğinden itibaren bir ay içinde ödeneceği açıklanmıştır.

2791 sayılı yasayla yapılan değişiklik, "açtıkları dava
sonucu haksız çıkan mükellefler, ihtilafli kısmın kesinleşen ve
ödenmemiş olan miktarı üzerinden, vergi mahkemesinde dava açma
süresinin son gününü takip eden aybaşından itibaren, 6183 sa-
yıllı yasaya göre tespit edilen tecil faizi oranında bir faizi
de aynı süre içinde ödemek mecburiyetindedirler" hükmü getiril-
miştir. Böylece VUK'na ilk kez adı faiz olan bir kavram gir-
miştir.

Bu değişikliğin amacı, haksız olduğunu bile bile, bazı
mükelleflerin dava yolunu seçerek uzun süre vergi alacağını ö-
dememek eğilimini ortadan kaldırmak için getirilmiştir. (Bu ne-
denle artık haksız çıkacağını bilen mükelleflerin dava yolunu

(108)Vahdettin YILDIRIM, Vergi Usul Kanunundaki Özel Ödeme

Zamanları, ile ilgili Maddenin Açıklanması, Yorumu ve
Kritiği, Vergi Dünyası, s.82, 1988, sh.39

seçmemeleri ve vergi mahkemelerinin iş yükünü artırmamaları amaçlanmıştır. Bunun yerine uzlaşma özendirilmek istenmiş, uzlaşmada faiz söz konusu olmadığından uzlaşma cazip gelebilmekteydi.

CC-İhtilaf Yaratılsın veya Yaratılmasın

1.1.1986 tarihinden sonraki uygulama:

3239 sayılı yasayla VUK'nun 112 nci maddesinin 3 ncü bendi yeniden düzenlenmiş, dava konusu yapılan hallerde artık tecil faizi nispetinde faiz değil, 6183 sayılı yasadaki gecikme zammı nispetinde bir faiz alınması öngörülmektedir.(109) Bir diğer nokta, faizin hesaplandığı süre, dava açma süresinin son gününden değil, tarhiyatın ilgili bulunduğu normal vade tarihinden başlamakta ve vergi mahkemesi kararının tebliğ tarihine kadar olan süreyi içermektedir. Bu düzenleme ile; dava açılmadan kesinleşen ve tahakkuk ile özel ödeme süre ve vadeleri belirtilen hallerde vergi için, ceza dışında ayrıca faiz hesaplanması ve bunun da aynı sürede ödenmesi gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta; yasa 1.1.1986 tarihinden sonra yapılan ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara uygulanması gerektiğini bildirmiştir. İkmalen ve re'sen tarhiyatlar tarh zamanasımı süresi içinde yapılabilmektedir. Bu şekilde yapılabilecek bir tarhiyat, geriye doğru beş yılı da kapsayabilecektir. Bu takdirde bakanlık, faizin de 1.1.1986 tarihinden itibaren hesaplanmasını istemektedir. Oysa, bu yasa değişikliğinden amaç; mükellefin bir tarhiyata neden olabilecek vergi ziyaına sebebiyet vermelerini önlemektir. 1.1.1986'dan önceki dönemler için bu yasa olmadığından, vergi ziyaı yaratmaları sâiki de söz konusu olamaz. Ancak 1.1.1986 tarihinden sonraki dönemler için mükellefler ödemek zorunda kalacakları bu faizi biliyor durumdadırlar. Bu nedenle beyanlarını bu olguya göre ver-

(109) Hızır TARAKÇI, Pişmanlık, Ceza İndirimi ve Uzlaşma Müesseselerinden Yararlanılması Halinde Katlanılması Gereken Mali

Yükler, Vergi Dünyası, s.70, 1987, sh.57

gi ziyaı doğurmayacak şekilde titizlikle yapmaları doğal sayılacağından, faizin de, 1.1.1986 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin olarak yapılacak tarhiyatlara uygulanması gerekirdi.(110) 2791 sayılı yasayla yapılan ve 1.1.1983 tarihinde yürürlüğe giren yasaya bakanlık çok gerçekçi yorumladağı halde, yukarıdaki değişikliği çok dar tutmuştur. Çünkü bu faiz, bir ceza ise, ceza geçmişe dönük işlemez. Ceza değil de haksız kullanılan bir paranın geç tahsil edilmesinin karşılığı ise, bu takdirde, önce mükellefin o tarihlerde bunu biliyor olması gerekirdi. Nitekim 6183 sayılı yasaya göre, bakanlar kurulunca artırılan gecikme faizi veya tecil faiz oranları, devamlı ileriye doğru geçerli olmakta, hiç bir zaman geçmişe doğru uygulanan oranlar artırılmamaktadır.

2791 sayılı yasayla 112 nci maddede faiz vergi mahkemeleri kararına göre kesinleşen "ihtilaflı kısım"a uygulanırken ve bu daha önce belirttiğimiz üzere cezayıda içerdiğinden 3239 sayılı yasayla yapılan değişiklik faizin vergi aslına uygulanacağına açıklık getirilmiştir.

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatların her ne şekilde olursa olsun kesinleşmesi halinde, kesinleşen vergiye faiz uygulanması karşısında, tarhiyat sonrası uzlaşma ile kesinleşen vergilere ceza dışında ayrıca faiz alınması, şüphesiz olumlu bir yaklaşımdır. Zira bunun vergi ziyaında caydırıcılığı inkar edilemez.

(110)Bu konudaki anayasa mahkemesi kararında "vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan; beyan, tarh ve tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamaya getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir yaratan olaya dönüş ve gecikme faizini bu olayın vade tarihinden başlatmak kanunların geriye yürütmezliği ilkesi ile çatışmaz" denilerek gecikme faizinin yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergilere de uygulanacağına kararvermiştir.

Anayasa Mahkemesi Kararı: E.1988/7;K.1988/27
T.27.91988,R.G.,26.12.1988,s.2003I.

f-Uzlaşma ve Cezalarda İndirim

Uzlaşmaya ilişkin ek 9 ncu maddede, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında VUK'nun 376 ncı maddesinden yararlanamayacağı, VUK'nun 376 ncı maddesi hükümlerinden yararlanılması halinde uzlaşma hükümlerinden yararlanılamayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak mükellef yada ceza sorumlusu uzlaşmanın sağlanamaması veya uzlaşmanın temin edilememesi halinde dava yolunu seçmeyerek VUK'nun 376 ncı maddesindeki indirimden yararlanma hakkı mevcuttur.

Belirtmek gerekirken uzlaşma ile sağlanan fayda VUK 376 ncı maddesinden yararlanılması halinde beklenen faydadan az olması halinde mükellefin uzlaşma yolunu değil, daha az vergi ve ceza ödeyeceği VUK'nun 376 ncı maddesinden yararlanmayı tercih etmesi uygun olacaktır.

g-Ara Sonuç ve Değerlendirme

Uzlaşma bir bütündür. Vergi ve cezadan birisi için uzlaşma istenip diğeri için dava yoluna gidilemez.

Yasal süre içinde hem uzlaşma ve hem de yargı yoluna gidilebilir. Ancak uzlaşma sağlandığı takdirde, uyuşmazlık sona erer.

Uzlaşmanın amacı re'sen ikmalen ve idarece tarh edilen vergi ve cezalardan doğan anlaşmazlıkların, taraflar arasında mahallinde kesin olarak çözümlenmesidir.

Uzlaşmanın sağlanmış olmasıyla anlaşmazlık sona ermiş olduğundan aynı uyuşmazlığı vergi mahkemelerinde devam ettirmek yasa koyucunun bu kurum ile getirmek istediği amaca ters düşecektir.(111) Uzlaşmak isteyen mükellef yada ceza sorumlusu

(111)Atakan: AYBARS, Uzlaşma Müessesesi ve Mükelleflerin Dava

Açma Hak ve Süreleri, Vergi Sorunları Dergisi, 1986/5, sh.17

ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde uzlaşmadan vazgeçerek VUK'nun 376 ncı maddesinden yararlanmak hakkına sahiptir. Bu durumda dosyanın vergi dairesine gönderilmesi gerekir.

Uzlaşmaya varılan konular kesindir. Aynı konuda her ne suretle olursa olsun sonradan ikinci bir tarhiyat yapılamaz.

Takdir olunan matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen cezada uzlaşma sağlandıktan sonra, vergi dairesi, matrahın azlığından bahisle yargı yoluna başvuramaz.

Uzlaşma hükümlerinin 377/2 ncı maddesi ile birlikte incelenmesinde; takdir komisyonunun takdir ettiği matrah üzerinden salınan vergi ve vergi cezası hakkında uzlaşmanın sağlanması, dolaylı olarak matrah üzerinde de anlaşmaya varıldığı sonucunu doğurur. Bu bakımdan uzlaşmaya varılan durumlarda takdir komisyonunun kararına karşı vergi dairesinin dava açmasına artık olanak kalmaz. Aksi takdirde, yasaların verdiği yetkiye dayanarak, vergi dairesiyle mükelleften oluşan tarafların özgül iradelerinin bir ürünü olan uzlaşmanın hükümleri dışına tek yanlı olarak çıkılmış olur.

D-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

1-Genel Bilgiler

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari ve barışçıl bir yol olarak 1963 yılında 205 sayılı yasa ile giren tarhiyat sonrası uzlaşma, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma sınırı açısından çekingenlik göstermesi sonucu mali uyuşmazlıkların istenen seviyede azalmanın olması dikkate alınarak(112) 3239 sayılı yasa ile VUK'na ek 11 nci madde ile tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu getirilmiştir.

Çeşitli tarh işlemlerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi uygulamanın doğal bir sonucudur. Mükellefle idare arasındaki anlaşmazlıkların prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, kısa yoldan uzlaşmanın sağlanması ve mali uyuşmazlıkları en aza indirerek devlet alacağını kısa sürede hazineye intikal ettirilmesi amaçlanmıştır.(113) Böylece tarh işlemine başlamadan önce mükellefle idare tarhiyattan önce pazarlık suretiyle uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden çözümlenebilecektir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile hem uzlaşmanın kapsamı genişletilmiş; hem de vergi uyuşmazlıklarının barışçı yollardan çözümünde yeni bir aşamaya gidilmiştir.(114)

(112)Ünal AYDIN,Uzlaşma Müessesesi İşlemez Hale mi Geliyor?

Dünya,22.6.1987,sh.2

(113)Ünal AYDIN,Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Dünya,19.3.1987,sh.5

(114)Selehattin TUNCER,Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlenmesi,i.B.D.,C.62,s.4-5-6-,sh.211

2-Uzlaşmanın Konusu

Uzlaşmanın konusunu belirleyen ek 1 nci maddedeki özellikler, kast unsuru taşımayan hallerdir. Defterde yapılan maddi hatalar, değerlendirme hataları, randıman farkından doğan tarhiyatlar dahi uzlaşma konusu dışında tutulmaktadır. Ancak uygulamada maliye bakanlığı uzlaşma konusunu geniş tutmakta; kast unsuru taşımayan vergi tarhiyatı ve ceza uygulamalarını da (kasta dayalı kaçakçılık ve ağır kusur cezaları ile kaçakçılığı yardım, iştirak ve teşvik nedeniyle kesilen cezalar) uzlaşma konuları içinde değerlendirilmektedir.(115)

3-Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 2 nci maddesi uzlaşmanın kapsamını düzenlemektedir. Buna göre, bir vergi incelemesine dayanılarak salınacak ve VUK'na göre maliye vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmektedir. Gümrük idaresi ile tekel idaresi tarafından alınan vergiler ise, esasen VUK'nu hükümlerine tabi olmadığından, bu yönetmelikte düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine tabi olmayacaktır.

Yapılan inceleme sonunda, saptanan vergi farkları ile bu farklara kesilecek vergi cezaları, mükellefin haksız yere vergi iadesine sebebiyet verdiğinin tesbiti halinde, geri alınacak vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar, vergi iadesi hakkında kanuna göre, fazla iadeye sebebiyet verilmesini tesbit eden vergi incelemeleri için de tarhiyat öncesi uzlaşma istenebilecektir.(116)

(115)Nahit KİTİŞ,Tarhiyat Öncesi Uzlaşma,V.D.,s.96,1989,sh.5

(116)Turgay YÜCEL,Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile

İlgili Değerlendirmeler,V.D.,s.80,1988,sh.25

Özel ustülsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamına alınabilmesi için bunların bir vergi incelemesine dayalı olarak kesilmiş olmaları gerekmektedir. Vergi incelemelerine dayanmayan her türlü vergi tarhiyatı ile ceza uygulamaları, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır.

Veraset ve intikal vergisinde, intikal eden servet unsurlarının bir kısmının değerleri, takdir komisyonlarınca tesbit edilmektedir. Veraset ve intikal vergisinin matrahı takdir komisyonu kararından sonra teşekkül edeceğinden, takdir komisyonu kararı üzerine yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu olacaktır.

Ancak belli bir kıymetin değerinin inceleme elemanı ~~new~~ takdir komisyonuna takdir ettirdikten sonra diğer matrah farklarıyla birlikte rapora bağlanması durumunda, henüz tarhiyat yapılmadığı için uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu olacaktır.(117)

Bir vergi incelemesine dayanmakla beraber, vergi tarhını veya ceza kesilmesini gerektirmeyen tesbitler de tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmektedir. (zarar tenzili raporları, yatırım indiriminden faydalanacak miktarı azaltan vergi tekniği raporları gibi) Bu raporların, düzenlenen vergi inceleme raporları ekinde işleme konmaları halinde, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmeleri doğaldır. Anılan tesbit raporlarının, inceleme raporları olmaksızın mikellefe tebliğ edilmesi halinde bu raporlara karşı mikellefin dava açma hakkı bulunmakta; uzlaşma hakkı bulunmamaktadır.

Bankalar yeminli murakıplarının yaptıkları denetimler sırasında özel bazı durumlarda vergi inceleme raporları düzenledikleri, bu inceleme raporlarına istinaden kesilecek vergi (117)KİTİŞ,5

ve vergi cezaları için uzlaşma, murakıpların merkezi inceleme elemanı olarak sayılmaması nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır. Bu raporlara istinaden kesilen vergi ve cezalarda uzlaşma, tarhiyat sonrası aşamada yapılabilecektir.(118)

4-Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

- a-Merkezi inceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili
- aa-Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemeler için Kurulacak Komisyonlar

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 5 nci maddesinde belirtildiği gibi; vergi incelemesinin maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların muavinleri tarafından yapılması halinde teşkil edilecek komisyon; merkezi inceleme elemanının mensup olduğu kurul başkanlığınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından, vergi incelemesinin gelirler müdürlüğü merkez inceleme elemanı tarafından yapılması halinde ise, ilgili genel müdürlükçe yine biri başkan olmak üzere tespit edilecek üç merkez inceleme elemanından teşkil etmektedir.

Yukarıda sayılan merkez inceleme elemanlarının devamlı çalışma yerlerinde yapmış oldukları vergi incelemeleri ile ilgili olarak kurulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında görev alacak merkez inceleme elemanlarının belirlenmesi yetkisinin kurul başkanları veya genel müdürlük tarafından daimi çalışma yerlerindeki grup başkanlıklarınca devredilebileceği hususuna yönetmelikte yer verilmiş olması, uzlaşma komisyonu üyelerinin grup başkanlıklarınca da seçilebilmesini mümkün

kılmaktadır.(119)

Diğer taraftan, merkez inceleme elemanlarının daimi çalışma yerlerinde yapılan vergi incelemeleri dolayısıyla mükelleflerden gelen tarhiyat öncesi uzlaşma istemlerinin çok olması halinde, birden fazla komisyonun kurulabileceği hususuna yönetmelikte ayrıca yer verilmiştir.

bb-Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemeler İçin Kurulacak Komisyonlar

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğine göre, merkezi inceleme elemanlarınca geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerle ilgili olarak kurulacak olan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, inceleme mahallinde bulunan ekip başkanının başkanlığında incelemeyi bizzat yapan inceleme elemanından oluşmaktadır.

Ancak, geçici çalışma yerinde kurulacak olan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu; görev yerinde mevcut merkez inceleme elemanı sayısının azlığı sebebiyle üç inceleme elemanından meydana gelmesinin mümkün olmaması halinde; sözkonusu komisyon iki inceleme elemanı ile bağımsız vergi dairesi müdüründen oluşur.

İncelemeyi yapanın geçici çalışma yerinde bulunan ekibin başkanı olması halinde, komisyona bir başka merkezi inceleme seçilir. Bu durumda komisyon başkanlığını komisyon üyelerinden en kıdemli olan inceleme elemanı yapar.

Ayrıca, gerektiğinde inceleme mahallinde bulunan ekip başkanı merkezi inceleme elemanının mensup olduğu kurul veya genel müdürlükten tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna katılmak üzere merkezi inceleme elemanı istenebilir.

Diğer yandan, söz konusu yönetmelik hükümlerine göre; vergi incelemesini bizzat yapan merkezi inceleme elemanları

(119 Ali BÜYÜKKAYALAR, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi,

Vergi Sorunları Dergisi, 1987/2, sh. 39

tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına üye olamazlar. Aynı şekilde vergi incelemesinin bir ekip tarafından yapılması halinde incelemeyi yapan ekibin başkanı dahil olmak üzere ekibi oluşturan diğer merkezi inceleme elemanları uzlaşma komisyonuna üye olamazlar. Ancak, uzlaşma komisyonu toplantısına yapılan inceleme hakkında bilgi vermek, açıklamalarda bulunmak üzere katılabilirler.

Vergi incelemesinin gerek tek inceleme elemanı tarafından gerekse bir ekip halinde yapılmış olması halinde; ekibe mensup inceleme elemanlarının teşkil edilecek tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında üye olarak görev alamayacakları hususu, bu komisyonların incelemeyi yapan elemanın tesiri altında kalmadan objektif bir değerlendirme yaparak neticeye varmak için getirilmiş bir düzenlemedir.(120)

b-Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 6 ncı maddesine göre; mahalli inceleme elemanlarınca il merkezlerinde veya ilçelerde yapılan vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu; defterdar başkan olmak üzere, yine defterdarın belirleyeceği bir kontrol memuru ile ilgili vergi dairesi müdürü olarak üç kişiden oluşur.

Defterdarın, herhangi bir sebeble tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu toplantısına başkanlık edememesi durumunda, yerine komisyon başkanı olarak, defterdar yardımcısı veya gelir müdürlerinden birisini vekil tayin eder.

Vergi incelemesinin ilgili vergi dairesi müdürü tarafından yapılması halinde ise; tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu başkanı olan defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü (120)BÜYÜKKAYALAR,40

yerine başka bir vergi dairesi müdürünü veya gelir müdürünü komisyon üyesi olarak seçer. Yönetmelikte belirtilen ilgili vergi dairesi tabirinden, nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefin bağlı olduğu vergi dairesini anlamak gerekir.(121)

Diğer yandan, vergi incelemesini yapan kişi kurulacak olan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna üye olamaz. Ancak komisyona yapılan vergi incelemesi hakkında bilgi vermek, açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilir.

Yine mahalli inceleme elemanlarınca illerde yapılan vergi incelemeleri dolayısıyla mükelleflerden gelen uzlaşma isteminin sayısına göre gerektiğinde defterdarlık bünyesinde birden fazla tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu kurulabilmesi söz konusu olabilecektir.

c-Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 7 nci maddesine göre; vergi incelemesini yapan merkezi inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve istemi üzerine, merkezi inceleme elemanının mensup olduğu kurul veya genel müdürlük uzlaşmayı bölgesel olarak yaptırabilir. Bu durumda bölgesel mahiyette yapılacak olan uzlaşmalarda komisyona seçilecek üyeler kurul veya genel müdürlük tarafından seçilir.

Yukarıda teşkil şekli belirtilen komisyonlardan ayrı olarak, tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin yetki maddesinde; yönetmelik hükümlerine göre uzlaşma komisyonu tespit edilmemiş olan vergi incelemelerinde yetkili uzlaşma komisyonunun bakanlıkça belirleneceği hususu ifade edilmiş bulunmaktadır.

5-Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri

Uzlaşma konusu vergi tarhiyatı ve cezası rakamının tutarı bakımından komisyonlara herhangibir sınır getirilmemiştir. Yani tarhi öngörülen vergi ve ceza tutarı ne kadar olursa olsun tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarıncı uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Aslında, tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi belli tavanların üstündeki uzlaşmalara bakan bir "üst uzlaşma komisyonu" olmadığı için, tarhiyat öncesi uzlaşmaya bir üst sınır getirilmemesini doğal karşılamak gerekmektedir.(122)

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına, uzlaşılacak rakamlar konusunda bir üst sınır getirilmediği gibi, uzlaşma sırasında vergi ve cezada yapılacak indirim konusunda da herhangibir oran getirilmemiştir. Esasen bu konuda bir oran getirilmesi, uzlaşma kurumunun ruhuna aykırı olurdu. Komisyonlar, duruma göre vergi ve ceza tutarında hiçbir indirim yapmayabilecekleri gibi, tarhiyatın açık biçimde yasaya aykırı olduğu durumlarda, vergi ve ceza tutarının tamamını terkin edebileceklerdir.

6-Uzlaşma Yöntemi

a-Uzlaşma İstemi ve Süresi

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemi, yönetmelik hükümlerine göre; nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınan vekaletnameye dayanarak vekil vasıtasıyla, tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarıyla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller yasal temsilcileri vasıtasıyla yazılı olarak vergi incelemesini yapan inceleme elemanına veya inceleme elemanının bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yapılır.

(122)Nahit Kitiş,Tarhiyat Öncesi Uzlaşma,V.D.,s.96,1989,sh.8

Uzlaşma isteminin inceleme sırasında düzenlenecek inceleme tutanağında, mükellefin veya vekilinin yasal temsilcisinin isteği olarak yer alması hususu tutanağa geçirilmesi hali de ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçer. Bu durumda, mükellefin arzusu ve beyanı üzerine uzlaşma istemi inceleme elemanı tarafından düzenlenen tutanağa geçirilmiş bulunacağından, mükellefin uzlaşma isteği konusunda ikinci defa yazı ile ayrıca başvuruda bulunmasına gerek kalmamaktadır.(123)

Mükellefin inceleme sırasında uzlaşma isteğini beyan etmemesi halinde, inceleme elemanı mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediğini sormak ve beyanını son tutanağa veya ayrı bir tutanağa geçirmek zorundadır.(124) Bu zorunluluk mükelleflerin, hangi tutanağın son tutanak olduğunu bilmemesinin bazı sorunlar yaratması bakımından gereklidir.(125)

Diğer taraftan mükelleflerin bilgisi dışında, mükellefin defter ve belgelerinin dışında karşı inceleme suretiyle bir matrah farkı bulunmuşsa, inceleme elemanı herhangi bir taahhüd altına girmeksizin, mükellefin veya ceza sorumlusunu, uzlaşma isteminde bulunmaya davet edebilecek, bu durumda davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde uzlaşma isteminde bulunulabilecektir. Söz konusu süre içinde cevap verilmemesi halinde, mükellefin, tarhiyat öncesi uzlaşma istemediği kabul edilir.

(123)BÜYÜKKAYALAR,42

(124)KİTİŞ,5; Veysi SEViG,Tarhiyat Öncesi Uzlaşma,Dünya, 27.12.1987,sh.5

(125)1988 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği Yayını,İstanbul.1988,sh.693

b-Uzlaşma Günü ve Saatinin Belirlenmesi

İnceleme elemanı, gerek mükellefin kendiliğinden uzlaşma isteminde bulunması halinde, gerekse mükellefi uzlaşmaya davet etmeye karar verdiğinde komisyona müracaat ederek uzlaşma gün ve saatini belirleyecektir.

Uzlaşma isteminin grup veya ekip başkanlıklarına yapılmasında da uzlaşma gün ve saati, inceleme elemanı ile komisyon arasında birlikte saptanacaktır.

İnceleme elemanı, inceleme sonuçlarını içeren raporu veya ön raporu, uzlaşma toplantısından en az 7 gün önce komisyona gönderecek; raporun bir örneğini de uzlaşma gün ve saatini bildiren bir yazı ile birlikte toplantıdan en az 7 gün önce mükellefe tebliğ edecektir.(126)

Vergi incelemesine ait sonuç tutanağının düzenlenmesi henüz tamamlanmadan mükellef uzlaşma isteğinde bulunmuşsa, yani bu husus mükellef tarafından beyan edilmişse, saptanan uzlaşma günü, yeri ve saati inceleme tutanağına yazılır. Bu durumda inceleme tutanağının bir örneği ilgiliye verilmiş olacağından, uzlaşma günü, yeri ve saati bildirilmiş olur ve ayrıca herhangi bir tebliğ yazısına gerek kalmaz.(127)

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

c-Uzlaşmaya Davet

Mükellefler nezdinde bilgileri dışında tamamen harici verilere dayanılarak yapılan vergi incelemelerinde, mükelle-

(126)Nahit KİTİŞ,Tarhiyat Öncesi Uzlaşma,V.D.,s.68,1987,sh.57

(127)BÜYÜKKAYALAR,43

fin veya ceza sorumlusunun uzlaşma hakkının kaybolmaması diğer bir deyişle mükellefin söz konusu yasadan eşit olarak faydalanmalarını sağlamak için, yönetmelikte yapılan düzenleme ile inceleme elemanına herhangi bir taahhüd altına girmeksizin mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşma isteminde bulunmaya davet hakkı tanınmıştır.

Mükellefin inceleme elemanı tarafından uzlaşmaya davet edilmesi durumunda; yukarıda belirtildiği gibi uzlaşma görüşmesinin yapılacağı yer, tarih ve saat ilgiliye yazı ile tebliğ edilir. Vergi incelemesi mükellefin bilgisi dışında yapıldığında düzenlenen vergi inceleme raporunun bir örneği mükellefin adına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezanın dayanağını oluşturması bakımından mükellefi haberdar etmek için sözşkonusu davet yazısına eklenir.

Yönetmeliğe göre; mükellefe veya ceza sorumlusuna uzlaşmaya davet konusunda yapılacak tebliğ işlemi posta ile olabileceği gibi, memur vasıtasıyla da yapılabilir. İnceleme elemanının bizzat tebli yapma olanağı da mevcuttur(T.Ö.U.Y.md.11).

d-Uzlaşma Davetine Uyulmaması

Mükellefin veya ceza sorumlusunun bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının posta ile veya memur vasıtasıyla gönderildiği halde, yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmiş olması veya davet yazısı ilgiliye tebliğ edildiği halde yazıda bildirilen yer ve tarihteki uzlaşma davetine uyulmaması durumunda uzlaşma konusunda başkaca bir işleme gerek kalmaz. Uzlaşma temin edilememiş kabul edilir(T.Ö.U.Y.md.12).

e-Tarh Edilecek Vergi ve Kesilecek Cezanın Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Yapılan inceleme sonucunda tespit edilen ve uzlaşmaya konu olan tarh edilecek vergi ile kesilecek ceza miktarını i-

çeren bir rapor inceleme elemanınca, tespit edilen uzlaşma gününden en az yedi gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve bir örneği de mükellefe veya ilgiliye gönderilir. Rapor düzenlenmesinin uzun zaman alacağı durumlarda ise, sözkonusu raporun aynı bilgileri içeren bir ön rapor halinde düzenlenecek komisyona ve ilgililere gönderilebilmesi yönetmelikte hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Yine yönetmeliğe göre, uzlaşma isteminin işleme konulabilmesi; inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma istemi ile birlikte mükellef hakkında tanzim edeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şartına bağlanmıştır. Çünkü; inceleme elemanı tarafından düzenlenen rapor, uzlaşma isteminde bulunan mükellef veya ceza muhatabı ile uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmeden konu ile ilgili bir değerlendirmeye başlanamayacağından uzlaşmanın da yapılması olanacağı yoktur.(128)

7-Uzlaşmanın Sonuçları

a-Uzlaşmanın Sağlanması

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 14 nci maddesine göre; yetkili uzlaşma komisyonları üyelerinin tamamının katılımı ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Daha önce belirlenmiş olan uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının komisyona herhengibir nedenle katılmasının mümkün olmadığı durumlarda, katılamayan üyenin yerine ilgili mercii tarafından yenisi seçilerek komisyon üyeleri toplanırlar.

Toplantıda, komisyon üyeleri ile mükellef ödenecek vergi ve ceza tutarları konusunda anlaşılırsa, durum bir tutanakla saptanarak mükellef ve komisyon üyelerince imzalanır. Tuta-

nağın bir nüshası hemen mükellefe verilir ve bu husus da tutanağa geçirilir. Uzlaşma komisyonlarınca düzenlenen tutanaklar tahakkuk fişi yerine geçer. Bir başka deyişle tutanağın imzalanıp bir örneğinin mükellefe verilmesiyle vergi tahakkuk etmiş olur. Uzlaşılan vergi ve cezalar kesin olup, en geç bir ay içinde vergi dairesine yatırılması gerekir.

Uzlaşılan vergi ve cezanın bu süre içinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz; uzlaşılan vergi ve cezanın 6183 sayılı yasa hükümlerine göre tahsili yoluna gidilir.

b-Uzlaşmanın Sağlanamaması

Mükellefin uzlaşma toplantısına gelmekle beraber, ödenecek vergi ve ceza tutarları konusunda komisyonla bir uzlaşmaya varamaması, uzlaşma tutanağını imza etmemesi, veya ihtirazi kayıtlı imza etmeksistemesi halleri yönetmelikte "uzlaşmanın sağlanamaması" halleri olarak sayılmıştır.

Uzlaşma komisyonu daha öncede taraflarca belirlenen yer, gün ve saatte toplandığı halde; mükellefin veya ceza sorumlusunun kendisi veya resmi vekaletini haiz kişinin uzlaşma komisyonu toplantısına icabet etmemesi, veya uzlaşma komisyonu toplantısına geldiği halde tutanağı imzalamaması veya ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi gibi durumlarda uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Komisyonca bu hususu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında mükellefe, vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin tutanağı tebliğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme elemanına tevdi edilir.

Uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde; inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutana-

ğında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir, veya raporla birlikte göndereceği bir yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirir.

c-Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açma

Yetkili uzlaşma komisyonlarının uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesindir. Bu tutanaklarla tespit edilen hususlar üzerinde taraflar karşılıklı olarak anlaşarak uzlaştıklarına göre, artık uzlaşılan konularda tartışma yapılamaz. Tutanaklarla tespit edilen hususlar mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef tarafından, uzlaşma komisyonunda tutanakla tespit edilmiş konular hakkında dava açamayacağı gibi, hiç bir mercie de şikayette bulunulamaz. Zaten bunun aksinin yapılması halinde de uzlaşmanın anlamı kalmaz.(129)

Diğer taraftan, yönetmeliğe göre; mükellefler veya adına ceza kesilenler ile bunların vekilleri uzlaşma komisyonlarında üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında, VUK'nun 376 ncı maddesinden yararlandırılmasını isteyemezler. Çünkü; ortada tarafların uzlaşma komisyonu huzurunda üzerinde uzlaştıkları nihai bir vergi ve ceza miktarı sözkonusudur. Ödenecek olan vergi ve ceza miktarı kesin olarak belirlendiğinden herhangibir indirim artık sözkonusu olamayacağı gibi, bu durum uzlaşma olayının ruhuna da aykırıdır.(130)

Aynı şekilde mükellefler ve adına ceza kesilenler veya bunların vekil ve temsilcilerinin uzlaşma komisyonunda üzerinde uzlaşılan miktarda verginin tarhından veya cezanın kesilmesinden sonra bu miktarlar üzerinden yeniden uzlaşma isteminde bu-

(129)Bu konuya tarhiyat sonrası uzlaşma bölümünde etraflıca

değinildiğinden burada üzerinde daha fazla durulmamıştır.

(130)BÜYÜKKAYALAR.46

lunamayacakları hususu ayrıca yönetmelikte açık olarak belirtilmiş bulunmaktadır. Aksi takdirde uzlaşılmiş miktarlar üzerinden yeniden bir uzlaşma isteminde bulunulmuş olurki bu da yönetmeliğe göre olanaksızdır.

d-Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yapılamayacak Durumlar

Mükellefler veya ceza sorumluları, tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememiş olması veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde; yapılan vergi incelemesi ile ilgili olarak verginin tarhından veya cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma bölümünde(tarhiyat sonrası) yer alan esaslar çerçevesinde uzlaşma isteyemezler. Çünkü mükellefler veya ceza sorumluları iyi niyetle hareket etmedikleri ve idare ile uzlaşmayı amaçlamadıkları, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamamış olmakla ortaya çıkmış bulunmaktadır. Bu durumda olan mükelleflerin veya ceza sorumlularının normal uzlaşma kurumundan da yararlanmalarına tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği hükümlerine göre kesin olarak olanak tanınmamakla bu şekilde hareket edenler bir nevi cezalandırılmış olmaktadır.

e-Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödeme Zamanı

Mükellefler veya ceza sorumluları tarafından uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar dolayısıyla uzlaşma komisyonunda bir uzlaşma vaki olduğu takdirde; düzenlenen ve taraflarca da imzalanan uzlaşma tutanağı derhal mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ulaştırılır. Vergi dairesince konu ile ilgili herhangi bir tahakkuk belgesi düzenlenmesine gerek yoktur. Uzlaşma sonucu tutulan tutanak tahakkuk fişi yerine geçer.

Bu şekilde uzlaşma komisyonunda düzenlenecek taraflarca imzalanan uzlaşma tutanağı, vergi ve cezalarda ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse yasal ödeme zamanlarında; ödeme zamanı kısmen veya tamamen geçmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.(T.Ö.U.Y.md.18)

f-Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi

Gecikme faizi ile ilgili olarak tarhiyat sonrası uzlaşma bölümünde geniş açıklamalarda bulunmuştuk. Burada tarhiyat öncesi uzlaşma ve gecikme faizi ile ilgili bazı noktalara değinmek istiyoruz.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada 3505 sayılı yasanın yürürlüğe girmesine kadar idarenin uygulaması şu şekildeydi:

213 sayılı VUK'nun 3239 sayılı yasa ile değişik 112 nci maddesinin 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3 nci fıkrasında, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere kendi vergi yasalarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı yasaya göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı, uzlaşılan vergilerde gecikme faizinin, uzlaşılan vergi miktarına anılan fıkroda belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

VUK'na 3239 sayılı yasanın 33 nci maddesi ile eklenen 11 nci maddede, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılabilceği, bu tür uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikte belirleneceği belirtilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili ek 11 nci madde hükmü ile gecikme faizi alınmasına ilişkin 112 nci maddede yer alan hükümler 3239 sayılı yasa ile getirilmesine karşın, ne tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili ek 11 nci maddede ve ne de gecikme faizi ile ilgili 112 nci maddede bu tür uzlaşmalar sonucu tarh edilecek vergilere de gecikme faizi uygulanacağına dair bir hüküm yoktur. İdare, yönetmeliğin yayınlanmasından sonra re'sen gecikme faizi hesaplamaya başlamıştır.(131)

3505 sayılı yasa ile idari yargının görüşü ise özetle şöyledir. "Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu kanunun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır."

Gecikme faizi uygulamasına ait hüküm 2791 sayılı yasa ile getirilmişti. Bu hükme göre sadece dava konusu edilen ve mahkeme kararına göre tahakkuk eden vergilere gecikme faizi uygulanmakta iken, 1.1.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 3239 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle, gecikme faizi uygulama alanı genişletilmiştir. Böylece dava konusu edilerek kesinleşen vergiler yanında, dava konusu edilmeksizin uzlaşılarak kesinleşen vergilerde de gecikme faizi uygulaması başlamıştır.

Gecikme faizi uygulama alanını genişleten, ancak açıkça tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu uzlaşılan vergilerde gecikme faizi uygulanacağına dair bir hüküm taşımayan 3239 sayılı yasadaki bu boşluk, 3505 sayılı yasanın 10 ncu maddesiyle tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen ek 11 nci maddeye bir fıkra eklenerek "uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu kanunun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır" hükmü getirilerek doldurulmuştur.

(131)Osman Necdet ORHUN, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme

Faizi, Vergi Dînyası, s.98, 1989, sh.28

Burada bir noktaya değinmekte yarar var. İncelemelerde bulunan matrah farkının bir yıl için vergi; ertesi yıl vergi iadesi yaratması ve uzlaşma yapılması halinde tarhedilen vergilere uygulanan gecikme faizleri sorun yaratmaktadır. Bu gibi durumlarda, mükellefe salınan vergiden, iade edilecek verginin mahsubedilmesi; geriye kalan vergiye gecikme faizi uygulanmasını sağlayan bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.(132)

Tarhiyat öncesi uzlaşmada gecikme faizi uygulamasına dair hüküm 3505 sayılı yasa ile getirilmesine rağmen, uygulamada 1.1.1986 tarihinden itibaren gecikme faizi hesaplanmıştır. Bu durumda danıştay, tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşılan vergiye VUK'nun 112 nci maddesine göre, 10.12.1988 tarihinden önce gecikme faizi tatbikinin mümkün olmadığına karar vermiştir.(133) Danıştayın bu kararına karşın, anayasa mahkemesi gecikme faizi yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergilere de uygulanacağına karar vermiştir.(134)

8-Ara Sonuç ve Değerlendirme

Bilindiği gibi, mükellefler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan ihtilafların büyük bölümü inceleme elemanlarınca yapılan vergi incelemesi sonucu mükellef veya ceza sorumlusu olanlara tarh edilen vergi ve kesilen cezalarla il-

(132)YUCEL, 28

(133)D.3.D.K., 29.3.1989 gün ve E:1988/2403, K:1989/885 ve 26.4.1989 gün ve E:1988/2471, K:1989/1356

(134)Bu konuya tarhiyat sonrası uzlaşma ve gecikme faizi bölümünde değinildiğinden burada tekrar üzerinde durulmamıştır.

gili bulunmaktadır.(135)

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilebilmesi için yapılan vergi incelemelerinin belli bir aşamaya gelmiş bulunması gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu inceleme aşamasında, anlaşmazlıkların sıratle sonuçlanmasını sağlayabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu ile; yapılan incelemeler sırasında doğabilecek anlaşmazlıkları en aza indirmek, yapılan incelemeler sırasında mükellef veya ceza sorumlusu adına tarh tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza miktarı konusunda idare ile anlaşmazlık çıkarmadan tarhiyattan önce uzlaşılarak vergi ve cezanın ödenmesini sağlamak amaçlanmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin yönetmelik ve genelgeler, kurumun kuruluş amaçlarına pek uymayan gelişmelere yol açmaktadır. Merkezi ve mahalli inceleme elemanlarının, yaptıkları incelemelerle ilgili olarak mutlaka tarhiyat öncesi uzlaşma istem tutanağı düzenlemeleri veya inceleme tutanağında mükellefin veya ceza sorumlusunun tarhiyat öncesi uzlaşma isteğinin olup olmadığını belirtmeleri zorunlu kılınmıştır. Bu tutanaklarda mükellef veya ceza sorumlusu uzlaşma isteğinde bulunmamışsa, uzlaşma temin edilememiş sayılacaktır. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde tarhiyat sonrası uzlaşma isteminde bulunulamayacaktır. Bu durumda; tarhiyat sonrası uzlaşmadan istenen sonuçların istenildiği gibi sağlanamaması nedeniyle kurulan, tarhiyat sonrası uzlaşmayı tüketme yerine ona yeni olanaklar sağlamak amacıyla kurulan tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, kuruluş amacına ters düşen bir duruma sokulmuştur.(136)

(135)BÜYÜKKAYALAR,47

(136)Ünal AYDIN,Uzlaşma Müessesesi İşlemez Halemi Geliyor?

Dünya, 22.6.1987,sh.2

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun amacına ters düşen, tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 11 nci maddesine zıt bir hüküm taşıyan 1987/2 sayılı iç genelgenin E bölümünde yer alan hükümlerin uygulanması durumunda; tarhiyat sonrası uzlaşma ortadan kalkar, vergi uyumsuzlukları, vergi kaza mercilerine yığılır, mükellefle idare arasındaki olumlu psikolojik ortam kalkar.(137)

(137)Burhan CEYHAN,İnceleme Elemanları Hangi Halde Uzlaşmaya Davet Edemezler,Dünya,21.7.1987,sh.2

D-İL ÖZEL İDARELERİ İLE BELEDİYE GELİRLERİNDE UZLAŞMA

1-Genel Bilgiler

213 sayılı VUK'na 205 sayılı yasanın 22 nci maddesiyle eklenen uzlaşma bölümünün, uzlaşmanın kapsamını düzenleyen ek 2 nci maddesinin 1 nci fıkrasında, bu kanunun birinci maddesinin kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinin de uzlaşma yoluna gidilebileceği maliye bakanlığınca tayin olunur denilmektedir.

Ek 2 nci maddenin ikinci fıkrasında "bu yetki il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için içişleri bakanlığınca kullanılır" hükmü yer almaktadır.

Ek 3 nci maddenin 2 nci fıkrasında ise; uzlaşma komisyonlarının kuruluşu ve komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi veya cezanın miktarı, il özel idareleri ile belediye gelirlerinde içişleri bakanlığınca tayin olunacağı belirtilmektedir.

Yasanın çıkışından bu yana uzun süre geçmesine karşın içişleri bakanlığı bu yetkisini nihayet 5 aralık 1987 tarih ve 19655 sayılı resmi gazetede yayınlanan seri No:1 sayılı Genel Tebli ile kullanmıştır.

Yasanın içişleri bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak uzlaşma kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile uzlaşma komisyonlarının yetkileri şöylece belirtilmiştir.

2-Uzlaşma Kapsamı

İçişleri bakanlığının 1 seri no'lu genel tebliğinin 1 nci maddesine göre, yasal süresi içinde yapılan beyan üzerinden, tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar üzerinden uzlaşma yapılması mümkün değildir. Bu ilke "mükellefler kendi beyanlarına itiraz edemezler" kuralı ile uyum

halinde olduğu için doğru ve yerindedir.(138) Ancak tebliğde belirtilmeyen bir hususa değinmek istiyoruz. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar için itiraz edilemeyecektir? Daha önce de değindiğimiz gibi "ihtirazi kayıt"la verilen beyannameler, mükellefin beyanname verme mükellefiyetini yerine getirmek için verilmektedir. Yani mükellef beyanına çekinge koymuştur. Dolayısıyla bu beyannameye daha sonra itiraz etmesi doğal olarak kabul edilmesi gerekir.

Tebliğe göre, il özel idarelerine ve belediyelere (2464 sayılı kanun kapsamına) ait olup, 213 sayılı VUK'nunu hükümlerine göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçların aynen ödenmesi kabul edilmek koşuluyla bunlara ilişkin olarak kesilmiş bulunan kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarının mükelleflerin talepleri halinde il özel idaresi ve belediye uzlaşma komisyonlarınca uzlaşma konusu yapılması uygun görülmüştür. (139)

Ayrıca belediyelerce tahsil olunan ve 1319 sayılı yasanın 32 nci maddesi uyarınca ikmalen tarh olunan emlak vergisi için kesilecek ceza uzlaşma konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan, taş ocakları nizamnamesinin 29 ncu maddesine göre il özel idaresinden ilmuhaber almaksızın ticari maksatla taş ocağı işletilmesi halinde, harcın re'sen tarhı söz konusu olduğundan, bu harçlara kesilecek cezaların da uzlaşma konusu yapılması imkan dahilindedir.

Tebliğ hükümlerinden anlaşılacağı üzere, işleri bakanlığının il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlarda, mükellefiyetin aslı üzerinde uzlaşmaya (138)TUNCER, 207

(139)İl Özel İdareleri ile Belediye Gelirlerinde Uzlaşma

Genel Tebliği, Seri No:1, R.G.5 Aralık 1987, s.19655, md.1

gidilemeyeceğini, ancak tarh edilecek kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarında uzlaşma yapılabileceğini mümkün kıldığı, bu durumda usulsüzlük cezalarının da uzlaşma kapsamının dışında bıraktığı görülmektedir.(140)

3-Uzlaşma İstemi

Genel tebliğin 2nci maddesi uzlaşma istemi ile ilgili açıklamaları içermektedir. Tebliğe göre, uzlaşma isteminin, ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde mükellef veya ceza muhatabının bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla yetkili uzlaşma komisyonuna yazı ile yapılması gerekmektedir.

Uzlaşma komisyonları yargı organı olmayıp, kesilmiş olan cezada uyusmak üzere yetkili kılınmış idareyi temsil eden kuruluşlardır. Bu nedenle uzlaşma komisyonuna başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef veya ceza muhatabı adına hareket edecek kişinin avukat olması şart değildir. Bu kişilerin noterlik kanunu'nun 60 ncı maddesi uyarınca düzenlenen ve mükellef adına kesilen ceza miktarında uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekaletnameye sahip olmaları yeterlidir.(Genel tebliğ,md.2)

4-Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma komisyonlarını düzenleyen ek 3 ncü maddenin 2 nci fıkrasına göre, il özel idareleri bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için illerde özel saymanlık müdürünün (olmayan yerlerde gelir memurunun) ilçelerde özel saymanlık gelir memurunun başkanlığında illerde valiler, ilçelerde kaymakamlar tarafından seçilecek iki üye; belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için belediye başkanlarının başkanlı-
(140)TUNCER,208

ğında belediye encümenince seçilecek iki üyeden; müteşekkil üçer üyeden kurulmaktadır. Bu komisyonlar üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanırlar ve ekseriyetle karar verirler

5-Komisyonların Yetkileri

Genel tebliğ'e göre, il özel idareleri ile belediyelerin uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarına giren vergi, resim ve harçların asılları üzerinde uzlaşma yetkileri yoktur. Komisyonların yetkileri vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak kesilen kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarında mükellefin istemi halinde uzlaşma yapabilirler.

Komisyonların vergi aslında uzlaşma yetkisine sahip bulunmamları yetki alanlarının daralmasına, maliye bakanlığının komisyonlarından farklı bir konuma sahip olmalarına yol açmaktadır.(141)

6-Uzlaşma Komisyonlarının Kararlarının Kesinliği

Genel tebliğ'in 3 ncü maddesine göre, uzlaşmanın vaki olması halinde uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit olunan hususlar hakkında mükellef ve ceza muhatabının yargı organlarında dava açması veya herhangi bir mercie şikayette bulunması mümkün değildir.

7-Uzlaşma ve Dava Açma

Genel tebliğ'in 4 ncü maddesine göre, süresi içinde uzlaşma isteminde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

(141)TUNCER, 209

Bu yolu seçecek olan mükellef veya ceza muhatabı, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, uzlaşmanın vaki olmadığını belirten tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde gerekli hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. (Genel tebliğ, md.4)

8-Uzlaşma ve Ödeme

Uzlaşma konusu yapılan ceza için uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren uzlaşılan ceza miktarının bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Madde hükmünden anlaşılacağı gibi, uzlaşmanın vaki olması halinde ödeme konusu açıkça belirtilmiş; uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise, maddede herhangi bir hüküm yer almamıştır. (Genel tebliğ, md.5)

Ancak, tebliğ'in 6 ncı maddesinde bu tebliğde belirtilmeyen ve tereddide düşülen diğer hususlar hakkında vergi usul kanunu'nun uzlaşmaya ilişkin hükümleri uygulanır denilerek, uzlaşmanın vaki olmaması halinde ek 8 nci maddenin 2 ncı fıkrası hükümlerine göre işlem yapılacağı tabidir.

9-Ara Sonuç ve Değerlendirme

Uzlaşma kurumunun düzenlenmesinden sonra uzun süre geçmesine rağmen gecikerek de olsa içişleri bakanlığının yayımladığı seri no: 1 genel tebliği ile il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlara ait uzlaşma konusu düzenlenmiş bulunmaktadır. Bakanlık uzlaşma konusunda vergi, resim ve harçların asıllarını uzlaşma kapsamı dışında bırakmış, sadece kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarını uzlaşma kapsamına almıştır.

İl özel idareleri ile belediye gelirlerinden, vergi, resim ve harçların çoğu beyana dayandığı için vergi asılla-

rının uzlaşma kapsamı dışında bırakılması mazur görülebilir isede, (142) ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergi, resim ve harçlara ilişkin cezaların da uzlaşma konusu yapılabilmesi uygun olurdu.

E-VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLER VE FONLARDA UZLAŞMA

1-Vergi Benzeri Mali Yükümler

Doğrudan vergi kanunları ile ilgili olmamakla birlikte; ithalde alınan fon, prim, pay vb. bir bölümü vergiye dönüştürüldüğüne göre; bundan böyle akaryakıt ve istikrar fonları ile temel mal ve hizmetlere yapılacak zamlardan doğan fiat, ücret ve bedel farkları vergi davasına konu olacak demektir. (143)

Ancak, "vergi resim, harç ve benzeri mali yükümler" halen dahi bunlardan ibaret olmadığı gibi, ileride yenilerinin ortaya çıkması mümkündür. Devletin tüm gelirini içeren kamusal ve özel gelirlerden hangisinin "vergi benzeri mali yüküm" olduğunu ayırd edip, saptamak oldukça güç bir hukuki sorundur.

Vergi davalarının konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler arasında genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait olanlardan doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin; bu kamu idarelerinin öteki kamusal gelirleri ile kamu kuruluş ve kurumlarının tüm mali yüküm ve kamusal gelirlerine ilişkin ihtilaflar idare mahkemelerinin görevleri içine girdiğine göre, bu tür uyuşmazlıkların da uzlaşma konusuna girmesi gerekmektedir.

Vergi davaları veya uyuşmazlıkları, esas itibariyle vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ve bunların zam ve cezalarına ilişkin işlemler ile tarifelerine karşı mükellef ve sorumluların; vergi dairelerinin tahrir, takdir ve tah-

(142)TUNCER, 210

(143)Lutfi DURAN, Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı, İktisat ve Maliye Dergisi, C.29, s.3, sh.95

silat komisyonlarının kararları aleyhine yargı yoluna başvurularıdır.(144) Uzlaşmanın amacı da gereksiz başvurularla mahkemeleri meşgul etmek, alacağın sürüncemede kalmasını önlemek olduğuna göre, vergi benzeri mali yükümler da uzlaşma konusu yapılabilecektir.

Vergi benzeri mali yükümler getiren bireysel işlemler dolayısıyla çıkarılacak uyuşmazlıkların vergi uyuşmazlığı sayılmayacağı açıktır.(145) Dolayısıyla bu uyuşmazlıkların uzlaşma konusuna girmeyeceği konusunda tereddüd yoktur.

Ancak vergi benzeri mali yükümlere tabi olan yükümlünün statüsü objektif hukuk tarafından ayrıntılı bir şekilde düzenleniyorsa ve bu statüye göre yükümlünün devlete, il özel idaresine, belediye ve köylere olan borçları idarenin bireysel işlemiyle belirleniyorsa, bu yükümlünün esasına ve tutarına ilişkin davalar, vergi uyuşmazlıklarını çözen davalar ile nitelik açısından büyük benzerlik taşıyabilecektir.(146) Dolayısıyla yukarıda da belirttiğimiz gibi, bunların vergi davası olması, uzlaşma konusu yapılmasını gerekli kılmaktadır.

2-Fonlarda Uzlaşma

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri adına tarh ve tahakkuk ettirilen gelir ve kurumlar vergileri esas alınmak suretiyle, bu vergiler üzerinden belirli bir nispetle hesaplanarak tarh ve tahakkuku yapılan genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait olmadığı gibi vergi, resim veya harç da olmayan, ancak "benzeri mali yükümlülük" oldukları

(144)BULUTOĞLU,665

(145)TÜRMANGİL,132

(146)TÜRMANGİL,133

kabul edilebilen fonlara ilişkin davalrın ilk derece görüm ve çözüm yeri vergi mahkemeleri olduğuna göre,(147) fonlarda ki uyumsuzlukların da uzlaşma konusuna gireceği kaçınılmazdır.

Fonlar gelir ve kurumlar vergisi esas alınmak üzere tahakkuk ettiğine göre vergi aslı üzerinden yapılan uzlaşma- nın fonlarada yansması gerekmektedir.

Diğer taraftan, tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği- nin 2 nci maddesinde belirtildiği gibi vergi usul kanununa gö- re maliye vergi dairesinin tarha tetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile matrahını bazı vergilerin teşkil ettiği fonlar(savunma sanayi destekleme fonu;sosyal dayanışma ve yar- dımlaşma fonu; çıraklık, kalfalık fonu) ilişkin olarak kesile- cek cezalar(kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usülsüzlük ve özel usülsüzlük cezaları) dahil uzlaşma konusu yapılabilecektir.(148)

F.-CEZA HUKUKUNA GİREN CEZALARDA UZLAŞMA

Vergi hukukunda yer alan vergi suçlarını iki gruba a- yırabiliriz. 1-İdari nitelikli vergi suçları 2-Kamusal nite- likli vergi suçları..

İdari nitelikli vergi suçları: Devlerin veya kamu ida- resinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi mümkün o- lan fiillerdir. Genellikle bu gibi hareketleri karşılayan mi- eyyideler yine malidir ve vergi yasalarına uymamayı, bunlara uymamanın gerektireceği mali fedakarlıktan daha büyük bir feda- karlıkla karşılamak maksadına yöneliktir.

Bir kısım vergi suçları ise kamusal nitelikte oldu- gundan, yasa koyucu mali nitelikli cezalar ile yetinmeyip, ha- pis, meslekten men ve teşhir gibi gerçek anlamda cezai miyeyyi-

(147)Vahdettin YILDIRIM,Fonların Vergi Yargısındaki Yeri,

Adalet Dergisi,yıl.79,s.5,sh.118

(148)YÜCEL,25

delere başvurmuştur.

Ancak vergi usul yasası, gerek kaçakçılık, gerek ağır kusur ve kusur suçlarında vergi ziyanının bulunmasını failin cezalandırılması için şart koşturmuştur. Bir başka deyişle vergi ziyanının bulunmaması vergi cezasını da gerektirmeyecektir. Diğer taraftan, vergi incelemesi başlamadan önce mevcut vergi ziyanını giderme halinde, ortada vergi cezasını gerektiren fiilde bulunmaz

Konunun asıl önemi, idari nitelikli cezanın; vergi ziyanı olmaması, idarenin mali cezanın tutarı üzerinde yükümlü ile uzlaşmaya varması halinde kalkmasına karşın, bir ceza hukuku müeyyidesi söz konusu olduğunda ceza davasının devam edip etmeyeceğidir.

Aşıl cezai müeyyideleri gerektiren vergi suçlarının diğer suçlardan farkı yoktur: Her iki halde de suçun hukuki mevzuu aynıdır ve maksat sosyal düzeni, bu düzeni bozucu hareketlerin tenkil yolu ile ve bir takım ızdırap verici ve korkutucu müeyyidelerle korkutmaktan ibarettir.(149)

Bu bakımdan vergi cezalarının uzlaşma yolu ile ortadan kalkması, ceza hakiminin kararına tesir etmez.(150) Kaçakçılık suçundan dolayı davaya bakan mahkeme bu suçun cezalarına eskisi gibi hükmeder. Ancak cezada indirim yapılmış veya anlaşmaya gidilmiş olmasını hakim, TCK 59 ncu maddesinin tatbiki açısından bir sebep sayabilir.(151)

Doktrindeki bu görüşlere karşın yargıtay bir kararında,

"salınan vergi (tarhiyat öncesi) yükümlünün (mükellefin) uzlaşma isteği, uzlaşma komisyonunca kabul edilerek uzlaşmaya

(149)Sahir ERMAN,Vergi Suçları,İstanbul 1988,sh.2

(150)Marcel WALINE, Çev:Tahsin YAGMURLU,Vergi Cezalarının

Hukuki Niteliği,D.D.s.28-29,1978,sh.8

(151)ERMAN, 48

varılması halinde, kaçakçılık suçundan dolayı dava açılmasına yasal olanak yoktur" diyerek, sanığın tarhiyat öncesi uzlaşma talep ettiği ve bu talebi kabul edilerek uzlaşmaya varıldığına göre, 213 sayılı kanuna 376 ncı maddeden sonra eklenen uzlaşma bölümünün ek 11 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca işlem yapılmasına karar vermiştir.(152)

Bize göre, vergi suçlarında, ceza hukuku anlamında cezayı gerektiren suçlar söz konusu olduğunda, uzlaşmaya varılması halinde de ceza davasının devam etmesi gerekmektedir. Çünkü, ceza hukukunun amacı toplum ve ferdi koruyarak kamusal düzeni sağlamaktır. Esasen vergi kanunu ile mali müeyyideler usulü terk edilerek müstakil bir vergi ceza hukukunun temelleri atılmıştır.(153)

(152)Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E.1989/55, K.1989/2079, T.20.4.1989, Y.K.D., C.15, Ekim.1989, s.10

(153)ERMAN, Türk Vergi Hukukunda yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler, Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri.15, 1968, sh.88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ, ELEŞTİRİSİ, SONUÇ VE ÖNERİLER

I-UZLAŞMANIN SAĞLADIĞI KOLAYLIKLAR VE FAYDALAR

A-MÜKELLEF AÇISINDAN

1-Uyuşmazlık Sona Ermektedir

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, uyuşmazlık sona erer ve geleceğin belirsiz durumu ortadan kalkmış olur. Gerçekten uzlaşma, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi bakımından en etkili bir yoldur. Çünkü mükellefler veya ceaya muhatap olanlar kendilerini ne kadar haklı görürlerse görsünler, mahkeme sonuçları her zaman arzu ettikleri gibi gerçekleşmeyebilir. Diğer taraftan mahkeme masrafları ve müşavirlik hizmetleri vb. giderlerden de kurtulmuş olur.(154)

2-Mükellefler Psikolojik Yönden Rahatlamaktadır

Uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellef kendini daha huzurlu hissedecektir. Çünkü; uzlaşma isteminde bulunan mükellef yada cezaya muhatap olanlardan, kaçakçılık cezasına muhatap olanlar bir an önce bu durumdan kurtulmak isteyeceklerdir.(155) Ayrıca vergi kaçakçısı durumunda olanların teşhir edilmeleri, bunların toplumda yadırganmalarına ve küçük düşme gibi olumsuz etkileri de uzlaşma ile sona ermekte, vergisini ödemenin verdiği rahat ve huzura kavuşmaktadır.

3-Vergi ve Cezada İndirim Sağlanmaktadır

Uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellefler veya ceza muhatabı olanlar mutlaka daha az vergi ve ceza ödeyeceklerdir. çünkü; uzlaşmada vergi aslında az da olsa bir indirim sağlanmakta; cezada önemli ölçüde indirim yapıldığı görülmektedir.

(154)KESKİN,55

(155)YÜCEL,29

Esasen uzlaşma ile sağlanan yarar VUK'nun 376 ncı maddesindeki indirimden daha fazla olmaktadır. Çünkü, bundan az bir indirim halinde mükellef yada ceza sorumlusu uzlaşma yolunu değil, VUK'nun 376 ncı maddesindeki indirim Yolunu yada duruma göre yargı yolunu seçecektir.

4-Uzlaşma Sağlanamazsa Cezada İndirim İstenebilecektir

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, ek 9 ncü maddeye göre mükellef yada ceza sorumlularının VUK'nun 376 ncı maddesinden istifade etme alanı mevcuttur. Bu durumda uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın mükellefe yada ceza sorumlusuna tebliğinden itibaren onbeş gün içinde indirimden yararlanma isteminde bulunulmalıdır.

5-Emek ve Zaman Kaybı Önlenmektedir

Uzlaşmaya varılması durumunda, mükellef yada ceza muhatabı olanların katlanması gereken zaman kayıpları, emek ve bazı giderler önlenmektedir. Mükellefler, vergi mahkemelerinde ve durumun gerektirdiği hallerde danıştayda dava için harçayacakları zamanı ve emeği işlerine ayıracaklarından, bu ekonomiye daha fazla katkı sağlayacağı gibi, artan gelir karşısında idare de daha fazla vergi alacaktır.

6-Ödeme Süresi Uzamaktadır

Uzlaşmaya başvurup, uzlaşmanın sağlanması durumunda ödeme süresi de uzamış olmaktadır. Çünkü; tarh edilen vergi ve cezanın ödeme süresi, vergi mahkemesinde dava açma süresinin bitiminden itibaren bir aydır. Uzlaşma isteminde bulunup uzlaşmaya varıldıktan sonra , uzlaşılan vergi ve cezanın ödeme süresi, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihten itibaren bir aydır. Böylece ödeme süresi bir ay daha uzamış olmaktadır.

B-İDARE AÇISINDAN

1-Uyuşmazlık Sona Ermektedir

Uyuşmazlığın, uzlaşma ile sona erdiği durumlarda, idarenin iş yükü azalmakta; böylece, diğer dava konusu olaylara daha fazla zaman ayırabilmektedir.(156)

Vergi dairelerinin iş yükünün azalmasında tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun ayrı bir önemi vardır.

İnceleme raporlarından doğan vergi ve ceza hesabı, inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır. Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları, tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Bu nedenle üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza, ödeme sürelerinden önce ilgiliye tebliğ edilmiş ise yasal ödeme sürelerinde, ödeme zamanı kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir. Bu durumda vergi dairelerine, sadece uzlaşılan vergi ve cezanın tahsili işi kalmaktadır.(157) Vergi idaresi, mükellefle devamlı ihtilaflı olmaktan kurtulmaktadır.

2-Emek ve Zaman Kaybı Önlenmektedir

Uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmesi durumunda mükellefler gibi vergi idaresi de emek ve zaman kaybına uğramaktadır. Vergi idaresi, vergi mahkemesinde mükelleflere karşı savunma hazırlamak, gerektiğinde mahkemeye dosya göndermek gibi durumlarda emek ve zaman kaybına uğrayarak, vergi toplamak gibi asli görevini de gereği gibi yapamama durumuyla karşı karşıya kalabilir.

(156)KESKİN,56

(157)YÜCEL,30

Diğer taraftan, vergi idaresi her zaman haklı da çık-
mayabilir. Bu durumunda bir kısım savunma masraflarını karşı-
lamak gibi bir durumla karşı karşıya kalmakla hazineyi zarara
uğratabilir.

C-İNCELEME ELEMANI AÇISINDAN

Öncelikle belirtelimki inceleme elemanları sadece
tarhiyat öncesi uzlaşma kurumlarında görevlendirilmektedirler.

Uzlaşma kurumunun, inceleme elemanlarının yükünü ar-
tırdığı bir gerçektir.

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak,
tesbit etmek ve sağlamak olan vergi incelemesi güç bir iştir.
İnceleme elemanı, tarhiyat öncesi uzlaşma nedeniyle gerek mer-
kezde gerekse turnelerde, vergi dairesinin işini kolaylaştırıcı;
uzlaşmayı organize edici yeni görevler üstlenmiştir. Ancak bu
yükler yanında vergi incelemesinin sonucunu kısa zamanda görmek
olanlığına kavuşmuştur.

Bilindiği gibi düzenlenen inceleme raporlarını tarhi-
yat sonrasında takip etmek belirli raporlar dışında olanaksız-
dır. Oysa, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, yazılan raporların
ne derecede etkin tahsil edildiğini görmek bakımından iyi bir
olanak yaratmıştır.

İnceleme elemanlarının raporları, inceleme elemanların-
dan oluşan komisyonca, toplantı öncesi ve uzlaşma toplantısında
mükellefin iddialarına açısından yeniden değerlendirilmektedir.
Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, anılan açıdan da inceleme ele-
manlarının kendilerini oto kritik etmelerini; inceleme dışında
da görmelerini sağlamaktan ötüründen faydalı olmuştur.(158)

(158)YÜCEL,29

D-YARGI MERCİLERİ AÇISINDAN

Uzlaşma, uyuşmazlıklar daha başlangıç aşamasında çözüme bağladığından yargıya intikal eden olayların sayısında önemli azalma olacaktır.

Bu husus bir yandan yargının yükünü hafifletirken diğer taraftan da yargının daha sağlıklı kararlar vermesini sağlayacaktır.(159)

II-UZLAŞMA KURUMLARININ ELEŞTİRİSİ

Türk vergi sistemine 1963 yılında giren tarhiyat sonrası uzlaşma ile daha sonra getirilen tarhiyat öncesi uzlaşma kurumları birbirini tamamlayan iki benzer kurum olmasına karşın, bazı önemli farklar da bulunmaktadır.

A-KOMİSYONLAR YÖNÜNDEN

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları ile tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları arasında, mükelleflerle uzlaşma eğilimleri açısından önemli farklılıklar görülmektedir.

Özellikle tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları konulara gereği kadar vakıf olmadıklarından ve yüksek oranda indirim yaptıkları takdirde kendilerinden kuşku duyulacağı varsayımından hareketle çekingen ve katı davranmaktadırlar.(160)

Uzlaşma komisyonlarında mükelleflere çok az söz hakkı tanınmaktadır. Bunun nedeni her il ve ilçede bir tek uzlaşma komisyonu bulunması ve bir uzlaşma gününde büyük bir mükellef grubuna uzlaşma günü verilmesi ve dolayısıyla uzlaşma konusu olayın komisyonlarda yeterince incelenmemesidir.

Oysa tarhiyata neden olan olayın oluş şekli, türü ve olayın gelişme biçimi farklı olup, mükelleflerin de ödeme gü-

(159)YÜCEL,30

(160)TUNCER,Uzlaşmada Yeni Bir Aşama,Dünya,19;11.1982,sh.2

cü aynı değildir. Örneğin; tarhiyat takdir komisyonu kararına dayanıyorsa, defter ve belgelerin takdir komisyonunca incelenip incelenmediği, emsal kurumların göz önünde tutulup tutulmadığı, ikmalen yapılan tarhiyatlarda ise maddi delillerin ve yasal ölçülerin yeterince incelenip incelenmediği uzlaşma komisyonunca incelenmeli, mükellefin yapacağı açıklamaların değerlendirilmesinden sonra müekkefe uzlaşma teklif edilmelidir.

Komisyonca haklılığına inanılan mükellefler gerekli miktarda indirim yapılmalı, mükellef uzlaşma komisyonuna hakkını arayacağı bir yer olarak görmeli, kendisini güvende hissetmeli, haklı olduğu ölçüde gerekli indirimlerin yapılacağından emin olarak uzlaşma teklifine cevap vermelidir.(161)

Uzlaşmaya çok ileri tarihe gün verilmesi, uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulaması uzlaşmayı olumsuz yönde etkileyen faktörlerdendir.

B-MÜKELLEFLER YÖNÜNDEN

Bazı mükellefler uzlaşma kurumunu ciddiye almamakta ve uzlaşma masasına sadece zaman kazanma için oturmaktadır. lar(162) Örneğin uzlaşma isteminde bulunup, uzlaşmaya gelmesi, kabul edilebilir mazeret bildirmeyen mükellef sayısı azımsanmayacak kadar fazladır.(163)

Her il ve ilçede bir tek komisyon bulunması mükelleflere yeterince söz hakkı tanınmamasına yol açmaktadır.

Çok ileri tarihlere gün verilmesi de mükelleflerin yakındıkları hususlar arasındadır.

Uzlaşma komisyonu üyeleri günlük yoğun işleri arasına sıkıştırdıkları uzlaşma görüşmelerine yeteri kadar zaman ayıramamakta ve dosyaları da gerektiği kadar inceleyememektedirler.

(161)AYBARS,10

(162)TUNCER,Uzlaşmada Yeni Bir Aşama,Dünya,19.11.1982,sh.2

(163)İhsan AKKÖY,Uzlaşma,Vergi Dünyası,s.3,1981,sh.13

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında durum böyle olmasına karşın, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları genelde daha makul sayılabilecek uzlaşma günleri vermekte, mükellefleri daha rahat dinleyebilmekte, komisyon üyeleri, yapılan vergi incelemesinin ayrıntılarını daha iyi bildiklerinden mükelleflere gerekli açıklamalarda bulunmaktadırlar.

C-YETKİ SINIRI BAKIMINDAN

Tarhiyat sonrası uzlaşma ile tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları bakımından birbirinden farklı olduklarını görmekteyiz. Şöyleki; tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları gerek uzlaşma konusu tutar, gerekse indirimin miktarı konusunda herhangi bir sınırlanmaya tabi tutulmamıştır. Oysa tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları ilçe uzlaşma komisyonları, birinci sınıf ve ikinci sınıf uzlaşma komisyonlarının uzlaşacakları vergi aslı ve vergi cezaları bakımından birbirinden farklıdır. Belirlenen oranların üstünde uzlaşma, merkezi uzlaşma komisyonlarında yapılabilecektir.

III-UZLAŞMA KURUMLARININ ETKİNLİKLERİNİN ARTTIRILMASI İÇİN YAPILMASI GEREKENLER

A-UZLAŞMA KURUMLARI ZORUNLU HALE GETİRİLMELİDİR

Bilindiği gibi vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümlenmesinde düzeltme, cezada indirim ve uzlaşma kurumlarından yararlanılmaktadır. Uyumsuzluğun çözümlenmesinde mükelleflerin önünde iki seçenek vardır: Ya uzlaşma yoluna gitmek yada yargı yoluna başvurmak, Belirtmek gerek ki yargı yolu uzun ve daha çileli bir yoldur. Üstelik yargıya başvurulması halinde kamu alacağı uzun süre sürün-

cemede kalarak vergiden beklenen faydanın gecikmesine neden olacaktır. İşte bu nedenlerde dolayı bir çok batı ülkesinde uzlaşma kurumları öncelikle başvurulması zorunlu bir kurumdur. Ülkemizde de vergiden beklenen faydanın sağlanabilmesi ve kamu alacağının bir an önce tahsil edilerek ekonominin hizmetine sunulması bakımından öncelikle başvurulması zorunlu bir kurum haline getirilmesi gerekmektedir.

B-UZLAŞMA BİLİNCİ YERLEŞTİRİLMELİDİR

Mükellefler, uyuşmazlığı uzlaşma ile çözümlemek yerine daha uzun ve mücadelecı bir yol olan dava açma yolunu seçmektedirler.(164) Bunun başlıca nedeni mükelleflerin idareye güven duymamalarından kaynaklanmaktadır. Bir başka deyişle mükellefle idare arasında iyi niyet ve samimiyete dayanan hoşgörü ortamının olmayışdır. Uzlaşma komisyonları mükelleflerin iyi niyet ve samimiyetle hareket etmediklerini düşünmekte, yükümlüler de komisyonların katı tutumlarından ötürü vergi idaresinden uzaklaşmaktadırlar. Bu nedenlerden dolayı uzlaşma kurumu işlerliğini yitirebilmektedir. Uzlaşma kurumlarının daha etkin ve işler hale getirilebilmesi için mükelleflerle idare arasında olumlu ortamın yaratılması ve uzlaşmanın kolaylıkları mükelleflere anlatılarak uzlaşma bilinci yerleştirilmelidir.

C-KİSMİ UZLAŞMA UYGULAMASINA GEÇİLMELİDİR

Uzlaşmaya ilişkin ek 7 nci maddede vergi ve cezadan yalnızca birisi üzerinde uzlaşıp diğeri için dava yoluna gidilemeyeceği belirtilmiştir. Bu durum uzlaşmayı olumsuz yönde etkileyen faktörlerdendir.

Bilindiği gibi bazı durumlarda ikmalen ve re'sen tarhiyat birlikte yapılmaktadır. Bu durumda idare ikmalen ve re'sen tarhiyatın tamamı üzerinde uzlaşma istemekte, bu da uzlaşmayı olumsuz yönde etkilemektedir.

D-GEÇİKME FAİZLERİNİN UZLAŞMA KAPSAMINA ALINMASI

Bilindiği gibi uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşılacak vergilerin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi alınmaktadır. Gecikme faizi, gecikme cezası olmaması, kamu alacağının gerçek değerinde meydana gelen eksikliği karşılaması maksadıyla öngörüldüğü için uzlaşma kapsamı dışındadır. Ancak ikmalen ve re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, tarhiyatın ilgili bulunduğu yılın tarhiyatın yapıldığı yıla uzak oluşu gecikme faizini büyük miktarlara ulaşmasına neden olmaktadır.

Uzlaşma neticesinde, komisyonca teklif edilen en düşük tutar ve bunun üzerinden hesaplanacak vergi cezası gecikme faizi ile birlikte yüksek bir meblağ oluşturacaktır. Bu yüksekliğe erişmede gecikme faizinin etkisinin fazlalığı uzlaşmanın vaki olmaması sonucunu doğuracaktır. Bu durumda uzlaşma kurumyny işlemez hale getirecektir.(165) İşte bu nedenle gecikme faizi de uzlaşma kapsamına alınmalıdır.

E-ÖNGÖRÜLE SÜREDE ÖDEME YAPILMAMASI HALİNDE

UZLAŞMANIN VAKİ OLMAMIŞ SAYILMASI

Uzlaşılacak vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır. Uzlaşılacak vergi ve cezanın ödenmemesi uzlaşma kurumunu tek yönlü işleyen bir kurum haline getirmektedir. Bu nedenle uzlaşılacak vergi ve cezanın öngörü-

(165)Ali DEMİR,Uzlaşma Müessesesinden Beklenen Faydanın Sağlanabilmesi için İki Öneri,V.D,s.88,1988,sh.39

len sürede ödenmemesi halinde uzlaşmanın geçersiz sayılması uzlaşmayı etkin ve faydalı bir kurum haline getirecektir.

IV-SONUÇ VE ÖNERİLER

Uzlaşma kurumları hızlı tahsilat yapmak, mükellefe kolaylık sağlamak, vergi anlaşmazlıklarını önleyebilecek, gerek vergi idaresi gerek mükellef açısından pratik yararları olan bir pazarlık kurumudur. Bu pazarlık sonucunda vergi idaresinin bir takım fedakarlıklar yapması ve mükellefin de bazı yükümlülükleri kabullenmesi uzlaşmayı gerçekleştirecektir.

VUK'nun uzlaşmaya ilişkin hükümlerinde uzlaşma yapılabilecek durumlar altı bent halinde belirtilmesine karşın, uygulamada, gerekçeli gerekçesiz tüm uzlaşma istemleri süresinde ve yetkili bir kimse tarafından yapılmışsa kabul edilmektedir.(166)

Ancak uygulamada uzlaşma kurumlarına ilişkin birtakım aksaklıklar olduğu gözlemlenmektedir.

Vergi yargısının uzun bir zaman aldığı herkesçe kabul edilen bir gerçektir.(167) Ülkemiz koşullarında enflasyon ortamının da devreye girmesi ile, kamu alacağının reel değerinin azalmasına neden olan bu durumda, bazı mükelleflerin uzlaşma kurumlarını ciddiye almadıkları ve uzlaşma masasına "zaman kazanma" için oturdukları gözlemlenmektedir. Gerçekten de uzlaşma sonucunda VUK'nun 112 nci maddesine göre bir gecikme faizi de alınıyorsa da bu faiz, kredi almanın zor ve kredi fizlerinin yüksek oluşu nedeniyle daha kolay kredi olarak kullanılabilir. Ayrıca kamu alacağının zamanında hazineye girmemesi bazı devlet hizmetlerinin aksamasına

(166)KESKİN,56

(167)AKKÖY,13

T. C.
Yükseköğretim Kurulu
Dokümantasyon Merkezi

yol açmaktadır. Bu nedenle uzlaşma komisyonlarına da bazı görevler düşmektedir. Her şeyden önce uzlaşma kurumlarını bir zaman kazınma kurumu olmaktan çıkarmak gereklidir. Bu vergi idaresi ile uzlaşma komisyonlarının uyumlu çalışmasının sağlanması ile gerçekleştirilebilir.

Uygulamada vergi idaresinin uzlaşma konusunda anlayışlı, esnek ve iyi niyetli olduğu söylenemez. Uzlaşmada hiç bir yetkili fazla insiyatif gösterip, anlaşmazlığı sonuçlandırmak için sorumluluk almak istememektedir. Öncelikle komisyon başkanları kafasında oluşturdukları rakamları mükellefe veya ceza sorumlusuna empoze etmeye çalışmakta, genellikle vergi aslına dokunmadan yada vergi aslında fisk bir indirimle cezada indirim yapmakta ve bu şartlarda uzlaşabileceğini belirterek mükellefe seçme şansı bırakmamaktadırlar.

Bilindiği gibi, mükellefler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların büyük bölümü inceleme elemanlarınca yapılan vergi incelemesi sonucu mükellef veya cezaya muhatap olanlara tarh edilen vergi ve kesilen cezalarla ilgili bulunmaktadır. Yapılan vergi incelemesi sonucu mükellef veya ceza muhatabı adına tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza miktarı konusunda mükellefin idare ile anlaşmazlık çıkarmadan tarhiyat aşamasından önce uzlaşılarak vergi ve cezanın ödenmesinin sağlanması için getirilen tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu uygulama alanına yeni girmiş bulunmaktadır. Bu nedenle yaygın bir uygulamadan söz etmenin erken olacağı kanısındayız. Burada önemli olan inceleme sonucuna göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza hakkında ne miktar üzerinde uzlaşılacağıdır. Bize göre, vergi incelemesi sonucuna göre tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza konusunu idare ile anlaşmazlık konusu yapmayacağını bildirerek tarhiyat öncesi uzlaşma

isteminde bulunan mükellef veya ceza sorumlusuna uzlaşma komisyonunda yapılacak vergi ve ceza indirimi bu iyi niyetinin karşılığı olarak normal uzlaşma konusunda yapılan indirimden mükellef lehine fazla olmalıdır. Ancak burada şhususu belirtmemizde yarar var, söz konusu indirim miktarının hiç bir zaman vergi incelemelinden beklenen amacı ve vergi incelemesinin etkinliğini ortadan kaldıracak, vergi sistemimizde sorunlar yaratacak düzeyde düşünülmemesi gerekir.

Uygulamada uzlaşma komisyonlarının dikkat etmesi gereken bazı noktalara değinmek istiyoruz.

Özellikle cezalarda yapılan değişikliklerin miktar olarak belirlenmesi, öreğin kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesi, kusur cezasının usulsüzlük cezasına dönüştürüldüğü şeklinde tutanak düzenlenmemesi uygun olur. Aksi halde yükümlüler zaman aşımı iddiasında bulunarak cezada geri kalan kısmın ödenmemesi gerektiği iddiasında bulunabilirler.

Aynı şekilde matrah değiştirildiği şeklinde tutanak düzenlenmesi da sakıncalıdır. Çünkü matrahın değiştirilmesi mali ve idari yargı mercilerinin yetkisindedir.(168) Bu nedenle uzlaşma tutanaklarında sadece uzlaşılan vergi yada ceza miktarının belirlenmesi uygun olur.

Uzlaşma konusunda yapmış olduğumuz çalışmamızın sonuna gelirken uzlaşma kurumlarının daha işlerlik kazanması için nelerin yapılabileceğini kısaca belirtmeye çalışacağız.

-Mükelleflerin büyük çoğunluğu uzlaşma kurumundan haberdar değildir. Her türlü haberleşme araçları ile mükellefler uyarılmalıdır.

(168)TURGAY,1514

- Uzlaşma komisyonları çoğaltılmalı her ildeki mükellef adedine göre belirli komisyonlar teşkil edilmelidir.
- Komisyonlarda mükellefler yeterince dinlenmeli, her olay kendine göre değerlendirilmelidir.
- Komisyonlarda yeteri kadar raportörler görevlendirilmelidir.
- Her uzlaşma istemi öncelikle bu kişilerce incelenmeli, uzlaşma gününden önce üyelere uzlaşılacak limitler verilmelidir.
- Uzlaşma komisyonları da artık modern ekonomi prensiplerine göre hareket etmeli, ilerde hazineye girip girmeyeceği meçhul olan alacaklar yerine, mükellefin ödeme gücü esas alınarak kamu alacağının bir an önce hazineye kazandırılması yoluna gidilmelidir.



YARARNALINAL KAYNAKLAR

- AKKÖY,İ.,Uzlaşma, Vergi Dünyası,s.3,1981.
- ALAYBEK,A.,Almanya'da Vergi Murakebesi ve Mali Kaza,
Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu, N.1959,1963.
- ALİEFENDİOĞLU,Y.,Kavram Olarak Vergi, D.D.,Yıl.3,s.12-13,1974.
- ALİEFENDİOĞLU,A.,Vergide Uzlaşma,D.D.,28-29,Yıl.1978.
- ALİEFENDİOĞLU.A.,Vergi Yargısı ve Sorunları,D.D.,Yıl.9,s.32-33.
- ALİEFENDİOĞLU.A.,Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Sistemi,D.D.,s.50-51,1983.
- AYBARS.A.,Uzlaşma Misesesi ve Mükelleflerin Dava Açma Hak ve Süreleri,Vergi Sorunları Dergisi,s.5,1986.
- AYDIN.Ü.,Tarhiyat Öncesi Uzlaşma,Dünya,19.3.1987,sh.5
- AYDIN.Ü.,Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Uzlaşma Misesesi İşlemez Halemi Geliyor?,Dünya,22.6.1987,sh.2
- 1988 Beyanname Düzenleme Kılavuzu,Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yayını,İstanbul,1988.
- BULUTOĞLU.K.,Türk Vergi Sistemi,4.b.,İstanbul 1976.
- BOYUKKAYALAR.A.,Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Misesesi,V.S.,s.2,1987.
- CEYHAN.B.,İnceleme Elemanları Hangi Halde Uzlaşmaya Davet Edemezler,Dünya,21.7.1987,sh.2.
- DEMİR.A.,Uzlaşma Misesesinden Beklenen Faydanın Sağlanabilmesi İçin İki Öneri,Vergi Dünyası,s.88,1988.
- DONAY.S.,Para Cezaları,İstanbul,1972.
- DURAL.F.,Türkiyede Vergi Kaçakçılığı,Maliye Dergisi,s.50,1981.
- DURAN.L.,Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı, İktisat ve Maliye Dergisi,C.29,s.2,s.3.,1982.
- ERGİN.M.,Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi,D.D.,s.54-55,1984.
- ERGİNAY.A.,Kamu Maliyesi,7.b.Ankara,1979.
- ERMAN.S.,Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler,Maliye Enstitüsü Konferansları,Seri,15,1968.
- ERMAN.S.,Vergi Suçları,İstanbul,1988.
- KANETİ.S.,Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri, C.31,s.1,1984.

KANETİ.S., Vergi Hukuku, İstanbul 1989.

KESKİN.M., Uzlaşma Müessesesi ve Uzlaşmanın Uygulanması Üzerine
Bazı Düşünceler, Maliye Yazıları, Maliye-İktisat-Hukuk,
s.6, 1987.

KİTİŞ.N., Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Vergi Dünyası, s.68, 1987.

KİTİŞ.N., Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Vergi Dünyası, s.96, 1989.

KİTİŞ.N., Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Vergi Dünyası, s.97, 1989.

KIRBAŞ.S., Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar,
Gazi Üniversitesi Yayını, N.37, Ankara, 1984.

KIZILOĞLU.Ş., Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi
Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları,
Vergi Dünyası, s.62, 1987.

KOCAHANOGĞLU.O.S., Türk vergi Sisteminde Uzlaşma, Dünya, 4.10.1984.

KOCAHANOGĞLU.O.S., Vergi Suçları, Cezaları ve Kurtulma Yolları,
İstanbul, 1983.

KUMRULU.A., Uzlaşmaya İlişkin Bir İctihatları Birleştirme
Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama
ve Öğretim, D.D., s.72-73, Yıl.1989.

KURU.B., Hukuk Muhakemeleri Usulü, Ankara, 1968.

ORHUN.O.N., Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi, V.D.s.98, 1989.

ÖNCEL.M/ÇAĞAN.N/KUMRULU.A., Vergi Hukuku, C.1, Ankara, 1985.

ÖNCEL.A.İ., Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Uygulama Esasları,
Türkiye İktisat Gazetesi, 23.12-30.12.1982,
6.1.1983, 13.1-20.1-27.1.1983.

ÖZBALCI.Y., Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 1985.

ÖZDEMİR.E., Vergi Kaçakçılığı ve Nedenleri, Vergi Sorunları
Dergisi, s.2, 1988.

ÖZER.İ., Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları, Ankara, 1976.

ÖZER.İ., Vergileme İlkesi ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye ve Orta
Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1977.

ÖZOYMAK.Ö., Uzlaşma Müessesesi, Maliye Enstitüsü Konferansları,
Seri, 14, 1967.

SEVİĞ.V., Uzlaşmada Başvuru, Dünya, 6.11.1982. sh.2.

SEVİĞ.V., Uzlaşmanın Yeni Kapsamı, Dünya, 5.11.1982.

TARAKÇI.H., Pişmanlık, Ceza İndirimi ve Uzlaşma Müesseselerinden
Yararlanılması Halinde Katlanılması Gereken Mali
Maddeler Vergi Kanununda 70 1987

- TUNCER.S.,Uzlaşmada Yeni Bir Aşama,Dünya, 19.11.1982.sh.2.
- TUNCER.S.,Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları,f.B.D.,C.60,
s.4-5-6.
- TURGAY.R.,Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı,C.2,İstanbul,1987.
- TURMANGİL.C.,Vergi Davalarının Hukuki Niteliği, A.Ü.H.F.M,
C.39,s.1-4,sh.126.
- YILDIRIM.T.,Vergi Usul Kanunundaki Özel Ödeme Zamanları ile
İlgili 112 nci Maddenin Açıklanması, Yorum ve
Kritiği,Vergi Dünyası, s.82,1988.
- YILDIRIM.V.,Fonların Vergi Yargısındaki Yeri,Adalet Dergisi,
Yıl,79,s.5,1988.
- YUCEL.T.,Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili
Değerlendirmeler, Vergi Dünyası,s.80,1988.
- WALİNE.M.,Çev.Tahsin YAĞMURLU,Vergi Cezalarının Hukuki
Niteliği,D.D.,s.28-29,1978.
- İl Özel İdareleri ile Belediye Gelirleri Uzlaşma Genel Tebliği
Seri,No:1, R.G.,5.12.1987.s.19374.
- Vergi Usul Kanunu
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,Seri No:134, R.G.8.11.1977,
s.16107.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,Seri No:147,R.G.,30.10.1982,
s.17853.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Seri No:186, R.G. 3.12.1988,
s.20008.
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, R.G.16.12.1987,s.19374.