

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI

TARİHYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİ
UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı
Prof.Dr.Sacit ÖNEN

Hazırlayan
Tülay ÖZDEMİR

Ankara-1996

52532

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI

TARİHYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİ
UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı
Prof.Dr.Sacit ÖNEN

Hazırlayan
Tülay ÖZDEMİR

Ankara-1996

ÖZET

"Türkiye'de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi" adlı tez çalışmasının ;mükelleflere ilişkin vergi incelemesi yapılırken, henüz bir vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden uyuşmazlığın idari aşamada çözüme kavuşturulmasıdır. Bunun yanısıra uzlaşma müessesesi, tarhiyat sonrası uzlaşma olarak uygulanmaya başlanmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise tarhiyat işlemi yapıldıktan sonra , diğer bir ifadeyle ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve cezanın ilgilisine ihbarname ile bildirilmesinden sonra yapılmaktadır.Mükellefle idare arasında yargı merciilerine uyuşmazlık intikal ettirilmeden idare aşamasında taraflar arasında anlaşma sağlanarak sorunun giderilmesi amacıyla ülkemizde de uygulanmaktadır.

Konunun işlenmesi sırasında; tarihsel gelişimi , yabancı ülkelerdeki uygulamalar, tarhiyat sonrası uzlaşma ve en son olarak da tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi incelenmiştir.

Tezde araştırma modeli olarak; çalışma sırasında ihtiyaç duyulan verilerin büyük bir çoğunluğu literatür taraması yapılarak elde edilmiştir.

Tez çalışmasıyla elde edilen en önemli sonuç; uzlaşma müessesesinin getiriliş amacı gözönünde bulundurulursa, diğer ülkelerde olduğu gibi mükelleflerin ve idarenin bu konuda yeterli bilgilendirilmesi halinde, günümüz enflasyonist ortamında vergi idaresinin mali amacı ön planda olduğuna göre etkin bir vergi idaresi sistemi ile istenilen amaca ulaşılabacaktır.

ABSTRACT

The subject of the thesis named "Agreement Establishment Before Imposition In Turkey" is to solve the problem of conflict at the level of administration on while tax-examination concerning tax-payers are being made before the imposition stage which is the phase before the tax is imposed and tax-payer is fined. In addition, agreement establishment has been practised in our country as an agreement after imposition. Besides, at this stage before the tax is imposed and after the punishment is become definite it is put into practice by providing an agreement between tax-payers and administration without informing the judgement authority at the level of administration. The subject was went over in terms of its historical growth, applications abroad, agreement after the imposition and agreement before the imposition.

During the examination, most of the necessary data is obtained by looking at literature searchingly.

The most important result of the thesis is that when the aim of the agreement establishment is taken into account, the aim will be realized with an effective system of tax administration because the financial aim of tax administration is very significant in current inflated condition if tax-payers and administration are informed sufficiently.

İÇİNDEKİLER

Kısaltmalar Cetveli.....	IX
Önsöz.....	X
Giriş.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I-TARİHSEL GELİŞİMİ.....	2
II-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN YABANCI ÜLKELERDEKİ UYGULAMASI... 4	
A-FRANSA'DA UZLAŞMA.....	4
B-İNGİLTERE'DE UZLAŞMA.....	5
C-A.B.D.'DE UZLAŞMA.....	6
D-ALMANYA'DA UZLAŞMA.....	6
III-ÜLKEMİZDEKİ UYGULAMASI.....	7
A-TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA.....	8
1-Tanımlı.....	8
2-Konusu.....	8
a-Tarhiyatta Vergi Hataları ve Maddi Hatalar Bulunması.....	10
b-Yanılma Halinin Mevcut Olması.....	10
c-Kanun Hükümlerinin Yeterince Anlaşılmaz Olması.....	11
d-Mükelleflerin Belirsiz, Yorum Götürür Kanunlarda Yanılmış Bulunmaları.....	12
e-Tarhiyata Esas Alınan Hükümlerin Maliye İle Yargı Merciileri Tarafından Farklı Yorumlanması.....	12
f-Tarhiyatın Ortalama Kar Haddine Göre Yapılmış Olması.....	12
3-Kapsamı.....	13
B-UZLAŞMA KOMİSYONLARI.....	14
1-Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması.....	14
a-Mahalli Uzlaşma Komisyonları.....	14
b-Merkezi Uzlaşma Komisyonları.....	14

2-Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırı.....	15
a-Mahiyeti.....	15
b-Yetki Sınırının Aşılması.....	16
3-Uzlaşma Komisyonlarının Toplanma ve Karar Yeter Sayısı.....	19
C-TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN YAPILMASI.....	19
1-Uzlaşma Talebinin Yapılması.....	19
a-Uzlaşma Talebinde Bulanabilecek Kişiler.....	20
b-Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre.....	22
c-Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii.....	23
d-Uzlaşma Talebinin Şekli.....	23
e-Uzlaşma Talebinin Bütünlüğü.....	24
2-Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi.....	24
a-Ön İnceleme.....	24
b-Uzlaşmaya Davet.....	26
c-Uzlaşmanın Esası ile İlgili Görüşmeler.....	27
d-Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi.....	29
D-UZLAŞMANIN SONUÇLARI.....	29
1-Uzlaşmanın Temin Edilememesi.....	30
2-Uzlaşmanın Sağlanmaması.....	30
3-Uzlaşmanın Sağlanmış Olması.....	34
E-TARHİYAT SONRASI UZLAŞMADA GECİKME FAİZİ UYGULANMASI.....	38
1-1.1.1983 - 31.12.1985 Tarihleri Arasında Yapılan Faiz Uygulaması.....	38
2-1.1.1986 Tarihinden İtibaren Yapılan Faiz Uygulaması.....	38

İKİNCİ BÖLÜM

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİ

I-TANIMI.....	41
A-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN TANIMI.....	42
B-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAM VE KONUSU.....	42
1-Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılabilmesi İçin Bir Vergi İncelemesine Dayanması Gerekmektedir.....	44

2-Vergi Beyannamesi Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Verilmişse Tarhiyat Öncesi Uzlaşmadan Yararlanabilecek midir?.....	45
3-Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Konusu Yapılabilecek Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezaları.....	46
4-Kaçakçılık Cezalı Tarhiyatı Gerektiren Vergi ve Kesilecek Kaçakçılık Cezasının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Mevzuu Yapılamayacağı.....	47
II-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARININ OLUŞTURULMASI.....	50
A-GENEL OLARAK.....	50
B-MERKEZİ İNCELEME ELEMANLARINCA YAPILACAK İNCELEMELERDE KOMİSYONLARIN OLUŞUMU.....	50
1-Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelerle İlgili Uzlaşma Komisyonunun Kuruluşu.....	50
2-Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelerde Uzlaşma Komisyonlarının Kuruluşu.....	51
C-MAHALLİ İNCELEME ELEMANLARINCA YAPILAN İNCELEMELERDE UZLAŞMA KOMİSYONLARININ OLUŞUMU.....	51
D-BÖLGESEL UZLAŞMA KOMİSYONLARININ OLUŞUMU.....	52
E-KOMİSYONLARIN YETKİLERİ, UZLAŞABİLECEKLERİ VERGİ VE CEZA MİKTARI.....	53
III-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİ, UZLAŞMA TALEBİNİN SÜRESİ VE UZLAŞMANIN YAPILMASI.....	53
A-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİ.....	53
1-Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler.....	53
2-Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii.....	55
3-Uzlaşma Talebinin Şekli.....	55
4-Uzlaşma Talebinin Bütünlüğü.....	55
5-Uzlaşma Talebinin İncelenmesi.....	56
B-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİ SÜRESİ.....	56
1-Mükellef Bilgisi Dahilindeki İncelemelerde Uzlaşma Süresi.....	56
2-Mükellef Bilgisi Dışında Yapılan İncelemeler Nedeniyle Uzlaşmaya Davet ve Uzlaşma Süresi.....	56

a-Uzlaşma Davetine Uyulması.....	57
C-UZLAŞMANIN YAPILMASI.....	58
1-Uzlaşma Gününün Tesbiti ve İlgiliye Bildirilmesi.....	58
2-Tarh Edilecek Vergi ve Kesilecek Cezanın Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi.....	58
3-Uzlaşma Komisyonun Toplanması, Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi ve Uzlaşma Komisyonu İşlemlerinin Kesinliği.....	59
4-Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları.....	60
a-Uzlaşma Sağlanırsa.....	60
b-Uzlaşma Sağlanamazsa.....	61
c-Uzlaşmanın Temin Edilememesi.....	62
d-Tarhiyattan Önce Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizi Uygulaması.....	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİ İLE İLGİLİ ÖZELLİK TAŞIYAN BAZI DURUMLAR

I-TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNMAYANLARIN, TARHIYAT YAPILDIKTAN SONRA UZLAŞMA İSTEYİP İSTEMEYECEĞİ.....	65
II-UZLAŞMA TUTANAKLARI ÜZERİNDE YAPILAN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE 6183 SAYILI KANUN HÜKÜMLERİ UYARINCA İHTİYATİ TAHAKKUK VE İHTİYATİ HACİZ UYGULAMASI.....	65
III-TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAÇAKÇILIK VE KAÇAKÇILIĞA TEŞEBBÜS SUÇLARINA ETKİSİ.....	66
IV-VERGİ İHBARNAMESİNDE UZLAŞMA KOMİSYONUNUN GÖSTERİLMEMESİNİN ESASA İLİŞKİN ŞEKİL HATASI OLMAMASI NEDENİYLE, TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNULMASI.....	68

V-TARHİYAT ÖNCESİ TOPLANTISINA KATILMA VE UZLAŞMANIN SAĞLANAMAMASINA İLİŞKİN İŞLEME KARŞI DAVA AÇILMAMASI HALİNDE, TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA İSTEĞİNİN REDDİ İŞLEMİNE KARŞI AÇILAN DAVADA , TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN GEÇERSİZLİĞİNDEN SÖZ EDİLMEMESİ.....	69
--	----

VI-İNCELEME ELEMANLARINCA MUTLAK SURETTE TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA ÖNERİSİNDE BULUNMALARI GEREKTİĞİ.....	70
--	----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN TARAFLARI AÇISINDAN SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I-UZLAŞMANIN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI.....	71
A-MÜKELLEF AÇISINDAN.....	71
1-Uyuşmazlığın Sona Ermesi.....	71
2-Daha Az Vergi ve Ceza Ödemesi.....	71
3-Ödeme Süresinin Uzaması, Emek, Zaman Kaybının ve Bazı Giderlerin Önlenmesi.....	72
4-Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Cezada İndirim Talebinde Bulunulması.....	72
5-Uzlaşılın Vergi ve Cezanın Ödenmemesi Halinde Uzlaşmanın Geçerli Olması.....	72
B-İDARE AÇISINDAN.....	73
1-Uyuşmazlığın Sona Ermesi.....	73
2-Emek, Zaman Kaybının ve Bazı Giderlerin Önlenmesi.....	73
3-Vergi ve Cezanın Bir Kısımının Tahsilinden Vazgeçilmesi.....	73
4-Vergi ve Cezanın Kısmen Dahi Olsa Tahsil Edilmesi.....	74
C-İNCELEME ELEMANLARI AÇISINDAN SONUÇLARI.....	74
D-YARGI MERCİLERİ AÇISINDAN SONUÇLARI.....	75

II-UZLAŞILAN TUTARA, GÖRÜŞME SAYISINA VE İNDİRİMLERDEKİ	
ORANLARA GÖRE UZLAŞMA SONUÇLARI.....	75
A-UZLAŞILAN DOSYALARIN TOPLAM GÖRÜŞME SAYISINA ORANI.....	75
B-UZLAŞILAN VERGİ VE CEZALARIN, UZLAŞMA İSTENEN TOPLAM	
VERGİ VE CEZAYA ORANI.....	77
C-UZLAŞILAN VERGİ VE CEZALARDAKİ İNDİRİM ORANLARI.....	77
D-SON YILLARIN UZLAŞMA SONUÇLARI.....	77
III-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ....	86
A-VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA YOLU İLE	
ÇÖZÜMLENMESİNİN TEORİK SAKINCALARI.....	86
1-Eşitlik İlkesinin İhlal Edilmesi.....	87
2-Verginin Kanuniliği İlkesine Aykırılığı.....	87
B-İŞLEYİŞ BAKIMINDAN UZLAŞMA MÜESSESESİNİN AKSAYAN	
YÖNLERİ.....	88
1-Uzlaşma Düşüncesinin Yerleşmemiş Olması ve Yeterince	
Bilinmemesi.....	88
2-Uzlaşma Komisyonlarına Başvuru Süresinin Sınırlı	
Olması.....	89
3-Kısmi Uzlaşmanın Mümkün Olmaması.....	89
4-Uygulamada Vergi Asıllarının Üzerinde Fazla Uzlaşmaya	
Gidilmemesi.....	89
5-Uzlaşma Komisyonlarının Etkili Bir Şekilde	
Çalışmamaları.....	90
6-Uzlaşmanın Mükellefin Tercihine Bırakılması.....	92
C-VERGİ İDARESİ YÖNÜNDEN AKSAKLIKLAR.....	92
D-TARHİYAT ÖNCESİ VE SONRASI UZLAŞMA MÜESSESELERİNİN	
KARŞILAŞTIRILMASI.....	93
SONUÇ.....	100
EKLER.....	104
1-Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tesbit Tutanağı.....	104
2-Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Davetiyesi.....	105
3-Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Tutanağı.....	106
KAYNAKÇA.....	107

KISALTMALAR CETVELİ

C.	:Cilt
D.	:Daire
E.	:Esas No
K.	:Karar No
m.	:Madde
S.	:Sayı
s.	:Sayfa
M.B.	:Maliye Bakanlığı
Tb.	:Tebliğ
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e	:Adı Geçen Eser
a.g.m	:Adı Geçen Makale
K.D.V.	:Katma Değer Vergisi
V.U.K.	:Vergi Usul Kanunu
Gnl	:Genel
TOBB	:Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
A.Ü.H.F.	:Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

TABLO LİSTESİ

- Tablo-1 :Uzlaşılın Dosyaların Toplam Görüşme Sayısına Oranı
Tablo-2 ve 3 :Uzlaşılın Vergi ve Cezaların Uzlaşma İstenen
Toplam Vergi ve Cezaya Oranı
Tablo-4 :Uzlaşılın Vergi ve Cezalardaki İndirim Oranları
Tablo-5 -6 ve 7:Son Yılların Uzlaşma Sonuçları

ÖNSÖZ

Vergi idaresi ile mükellefler arasında çeşitli nedenlerle uyuşmazlıklar süregelmiş bulunmaktadır. Bu uyuşmazlıklar yüzünden her iki taraf da idari yargı mercilerini meşgul etmektedir. Bu işgalin yanı sıra her iki tarafa emek, zaman ve yargı giderleri gibi külfetler yüklemektedir. Bu yönü ile tarafların menfaatinde birlik olduğu söylenebilir. Bu birlikten yararlanmak suretiyle her iki tarafı da memnun etmek amacıyla "UZLAŞMA MÜESSESESİ" getirilmiştir. Bu müessesenin en yaygın biçimde uygulandığı ülke Almanya'dır. Türk Vergi Sistemine 1963 yılında 205. Sayılı Kanunla Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi, 1986 yılında 3239 Sayılı Kanunla 213 Sayılı V.U.K.'na eklenen Ek:11.inci madde ile uzlaşmanın kapsamı genişletilmiştir.

Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlaması şeklindedir.

Bu çalışmada amaç; vergileme olayını en kısa zamanda sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre mükellefle hazineyi işbirliğine davet eden ve bu işbirliğini fiilen sağlayan uzlaşma müessesesini Türkiye'deki uygulaması ve değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Bu çalışmanın yürütülmesi sırasında engin bilgisi ve sınırsız hoşgörüsü ile bana her konuda yardım eden Sayın Prof.Dr.Sacit ÖNEN'e ve çalışmanın bilgisayarla yazımında çok büyük emekleri olan Sevgili Haşim ÖZÜDOĞRU , Hakan ÖZÜDOĞRU kardeşlere ve çok kıymetli ağabeyim M.Tansel ÖZDEMİR'e teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Ankara 1996

Tülay ÖZDEMİR

GİRİŞ

Vergi tarhı; vergi idaresinin belirli bir kanuna dayanarak mükellef aleyhine devlet lehine alacak yaratan tek taraflı idari bir işlemdir. Bu idari işlem sonucunda idare ile mükellef arasında uyumsuzluk mevcut olabilir. Mükellefin uyumsuzluğu gidermek için iki yolu mevcuttur. Bunlardan biri idari aşamada diğeri de yargı aşamasında çözümlenmesidir.

Vergi uyumsuzluklarının normal çözüm yeri vergi yargı organları olması gerekir. Ancak vergi itilaflarının yargı organlarında çözümlenmesi uzun zaman almakta ve bir takım formaliteler gerektirmektedir. Aynı zamanda bu yolun seçilmesi halinde taraflar zaman ve emek kaybına uğramaktadırlar. Bütün vergi uyumsuzluklarının yargı organına intikal ettirilmesi sonucu, vergi yargısının ağır bir yük altında kalması sonucu çalışamaz hale gelmesine neden olmaktadır. Vergi yargısının vermiş olduğu kararlar ne kadar adil olursa olsun uyumsuzluğun çözümlenmesinin uzun bir zaman alması adaletin sosyal faydalarını ve etkilerini azaltmaktadır.⁽¹⁾ Ülkemizde uyumsuzlukların idari aşamada; düzeltme, cezada indirim, uzlaşma, pişmanlık yolları ile çözüme ulaşması sağlanmaktadır.

Uzlaşma müessesesi, Batı ülkelerinin vergi sistemlerinde çok önce uygulamaya konulmasına rağmen, ülkemizde bu konuda ilk adım 1961 yılında 213 sayılı V.U.K.'nun 376. maddesi (Cezada İndirim) ile atılmış ve 1963 yılına kadar Türk Vergi Hukuku'nda uzlaşma müessesesi yer almıştır.

Dört bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde, tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili tarihsel gelişimi, yabancı ülkelerdeki uygulaması, ikinci bölümde ise, tarhiyat öncesi uzlaşmanın tanımı, komisyonların oluşturulması, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçları ile ilgili açıklamalar ele alınacaktır. Üçüncü bölümde, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin değerlendirilmesiyle özellik taşıyan bazı durumlar açıklanmaya çalışılacaktır. Dördüncü ve son bölümde ise tarhiyat öncesi uzlaşmanın tarafları açısından sonuçları ve değerlendirilmesi, sorunları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

¹ EROĞLU, Nurettin: Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Sevinç Matbaası, Ankara 1989 , s.718

BİRİNCİ BÖLÜM

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I-TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergi kanunlarımız, aslında mükelleflerce uyulması gereken kurallar ve bu kurallara uyulmaması halinde uygulanacak ceza hükümlerinden oluşmuş bir dizi değildir. Asıl amaç mükelleflere gerekli kolaylıklar sağlayarak vergi ödevlerini en iyi şekilde yapmalarını amaçlayan düzenlemeler mevcuttur.

Günümüzde giderek daha fazla karmaşık hale gelen ve başlı başına bir ihtisas alanı oluşturan vergi konusu, idare ile mükellef arasında en çok uyuşmazlık yaratanlardan biri durumuna gelmiştir.⁽²⁾

Uzlaşma mükellefle hazineyi işbirliğine davet eden ve bu işbirliğini fiilen sağlayan modern bir müessesedir. Uzlaşma toplumsal bir kurum olup, birlikte barış içinde yaşayabilmenin ve paylaşabilmenin gerekli ve zorunlu bir şartıdır. Bu anlamda taraflar birbirine güven duyması saygı ve hoşgörü göstermesi gerekir. Kavga ve çekişmenin olmadığı her yerde gizli ve açık bir uzlaşma var demektir.⁽³⁾

Kısaca, belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesinleşen ceza üzerinde vergi dairesi ve mükellefin pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanabilen uzlaşma yolu, Türk Vergi Hukukuna 1963 yılında girmiştir. Uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar yabancı sistemlerde de anlaşma, görüşme, ön-anlaşma gibi adlarla uygulanmaktadır. Bizdeki şekle modellik eden Alman uygulaması ise Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977'de yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır.⁽⁴⁾

Vergi Usul Kanunu'na 205 Sayılı Kanun ile getirilen Ek:1-10. maddelerde düzenlenmiş bulunan uzlaşma müessesesi; daha sonra 485,

² EROĞLU, Nurettin: a.g.e., s.718

³ ŞAHİNOK, Aynur: "Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukuk'unda Uzlaşma Müessesesi", İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler (II), Danıştay Başkanlığı, 1978, s.200-272

⁴ ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, A.Ü.H.F. Yayınları, No 494, s.174

2365, 2686,3239,3505 ve en son 4008 Sayılı kanunlarla müessesede değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır.

Sözü edilen kanunla V.U.K'nun 4. Kitabının (Ceza Hükümleri), 3. Kısımına (Vergi Cezalarının kesilmesi,ödenmesi ve kalkması) 3. Bölüm olarak eklenen "Uzlaşma" 10 Madde halinde düzenlenmiştir.Ek: 1 ila Ek: 10 Madde numaralarını taşıyan bu maddeler incelendiğinde tüm düzenlemelerin,mükellefe bir vergi ve ceza tarhiyatı yapıldıktan sonra yapılacak uzlaşmaya yönelik olduğu görülür.⁽⁵⁾

3239 Sayılı Kanun'un 33. maddesi ile de uzlaşma alanı genişletilerek Ek: 11. maddesine 01/03/1987 tarihinde 19374 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.03.1987 tarihinden itibaren "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" müessesesi getirilmiştir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi isminden de anlaşılacağı üzere tarhiyat aşamasından önce idare ile mükellefin arasında tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza konusunda uzlaşmasıdır.V.U.K.'nun Ek:Madde 11'e göre "Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle,kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir."denilmiştir.Aynı maddenin son fıkrasında da "Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir." hükmü yer almıştır.⁽⁶⁾

Bu şekilde Vergi Hukukumuzda iki ayrı uzlaşma kurumu ortaya çıkmış bulunmaktadır.Bunlardan birincisi adına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabileceği,genel uzlaşma müessesesi ikincisi ise vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek cezalar konusunda henüz vergi salınmadan ,ceza kesilmeden mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat öncesi uzlaşma müessesidir.⁽⁷⁾

24.06.1994 tarih ve 4008 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesi ile 01.01.1995 tarihinde yürürlüğe giren Ek:11. maddenin 1.fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

⁵ KİTİŞ,Nahit: *Tarhiyat Sonrası Uzlaşma,Vergi Dünyası,S.97*
1989,s.15

⁶ GÜREL,Erdal: "*Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı ile İlgili*
Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları",*Vergi Sorunları* ,
S.76,s.63

⁷ 1991,*Beyanname Düzenleme Kılavuzu ve Vergilendirmede Temel*
Kavramlar , Hesap Uzmanları Derneği Yayını , Ankara 1991,s.749

"Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak inceleme sonucunda kaçakçılık tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamaz."

II-TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN YABANCI ÜLKELERDEKİ UYGULAMASI

Gelişmiş batı ülkeleri , uzlaşma kurumunu vergi uygulanmasını ekonomik gelişmeye uygun bir şekilde yönlendirmek ve vergi sisteminin işleyişinde en önemli bir unsur olarak gördükleri için genellikle uzlaşma yolunu tercih etmektedirler. Fransa, İngiltere, Almanya , ABD ve diğer batı ülkelerinde tarhiyat öncesi uzlaşma da uygulanmaktadır.

A-FRANSA'DA UZLAŞMA

Fransa'da uzlaşma, sadece vergi cezalarında görülmekte , verginin aslı uzlaşma konusu yapılamaz. Üzerinde uzlaşma yapılacak ceza da ise herhangi bir miktar ve tür sınırlaması bulunmamaktadır. Her tür vergi cezasında miktar ne olursa olsun uzlaşmaya gidilebilmektedir. Cezaya ilişkin doğan uyuşmazlıkların %94-95'i uzlaşma ile çözümlenmektedir. Diğer ülkelerin aksine , uzlaşma teklifi Fransa'da idareden gelmektedir. Uzlaşmanın sağlanması için idare ile mükellef bir araya gelmeyip aradaki bağlantı mukavele belgesi ile gerçekleşmektedir.⁽⁸⁾

Uzlaşma , mahkemeye intikal etmeden yapılabileceği gibi mahkemenin her safhasında da yapılabilir.

Fransa'da sadece cezalarda uzlaşmaya gidilebileceği hükmünün yanısıra , bu konuda bazı sınırlamalarda getirilmiş bulunmaktadır. Nitekim aşağıdaki durumlarda uzlaşmaya gidilemeyeceği , konunun yargı organlarında intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu durumlar:

- a-Bir kaçakçılık söz konusu ise,
- b-Söz konusu kuruluş, kaçakçı bir kuruluş ise,
- c-Suçlu uzlaşma teklifini reddetmiş ise,

⁸ AKSOY,Şerafettin:Türk Vergi Yapısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, İstanbul ,Güray Matbaacılık,1990,s.128.

d-Orjinal bir suç söz konusu olup idarece bu konuda bir içtihat yaratılmak isteniyorsa⁽⁹⁾

Fransa'da inceleme elamanı ile mükellef arasında tarhiyat yapılmadan önce , mükellefin isteği üzerine bir "ön uzlaşma " yapılabilmektedir.⁽¹⁰⁾

B-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.⁽¹¹⁾

İngiltere'de vergi uyuşmazlıkları idari yargı organlarında değil adli yargı organlarında çözümlenir.İngiliz sisteminde herşeyden önce , vergi uyuşmazlıklarının daha başlangıçta doğmasına engel olmak istenilmiştir. Mükellefin komisyon tarafından haklı görülmesi halinde , uzlaşmadan vazgeçme hakkı da vardır.⁽¹²⁾

İngiltere'de sistem şu şekilde çalışır ve neticeye ulaşır. Tarhiyat aşamasında vergi dairesince mükelleflerden 21 gün içinde örneğin; gelir vergisi ile ilgili beyannamelerin doğru olarak doldurulup geri göndermeleri birer yazı ile talep edilmektedir.Bu beyanlar vergi dairesindeki müfettişlerce incelemeye tabi tutulur. Bu incelemeler sırasında her hangi bir hata vs. tesbit edilirse bunlar giderilir , daha sonra vergi tarh edilir.Eğer bu görüşmeler sırasında ihtilaflar halledilemez ise , konu mahallin komiserine intikal eder, genel komiserlerin kararı fiili duruma ilişkin ise kesindir. Yargı mercilerine başvurma , yapılabilirliğini ortadan kaldırmaz. Bu aşamada da uzlaşma yapılabilmektedir.⁽¹³⁾

Sonuç olarak İngiltere'de bütün aşamalarda vergi idaresi ile mükelleflerin uzlaşma olanakları açık bırakılmakta ve somut

⁹ AKSOY,Şerafettin :a.g.e,s.129

¹⁰ KANAT,Zülküf:'Tarhiyat Öncesi Uzlaşma', Mali Sorunlara Çözüm, S.37, Ocak 1988,s.6

¹¹ KIZILOĞLU,Şükrü:Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi,Doktora Tezi ,G.Ü.Sos.Bil. Ens:1985,s.25

¹² AKDOĞAN,Abdurrahman:İngiltere'de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler,Yeni İş Dünyası, S.59.Eylül 1984 ,s.127

¹³ AKSOY,Ş.:a.g.e.,s.127

kanıtların ışığında uzlaşma sağlamaya çalışılmaktadır. Vergi daireleri ile mükellefler arasında ortaya çıkan ihtilafların %90'ının olayların vergi yargı mercilerine intikal etmeden , idari safhada çözümlendiğini rahatlıkla söylemek mümkündür.(¹⁴)

C-A.B.D.'DE UZLAŞMA

A.B.D'de mükellefler tarhiyattan önce yani inceleme aşamasında uzlaşma isteminde bulunabilecekleri gibi tarhiyat yapıldıktan sonra da dava sonuçlanıncaya kadar uzlaşma isteminde bulunabilir.(¹⁵)

Herhangi bir vergi uyuşmazlığı ile ilgili olarak , mükellefler yargıdan önce vergi dairesinin içinde organize edilmiş olan uyuşmazlık ofisine (Appeals Office) başvurmak zorundadırlar. Aynı zamanda uzlaşmanın da talep edildiği bu komisyonun cevabından sonra, mükellef uyuşmazlığa konu vergi ve cezayı ya ödemek ya da 90 gün içinde yargıya (Text Cort) başvurmaktadır.

A.B.D.'de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde en etkin yol olan uzlaşma kurumu ile uyuşmazlıkların %95'i bu şekilde sona ermektedir.Türkiye'de olduğu gibi, A.B.D.'de , uzlaşma sırasında vergi ve cezada ne oranda indirim yapılacağı kayıtlara bağlanmıştır. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar daha sonra dava konusu yapılamaz ve uzlaşma sonucu ödenen paralar geri istenmez.(¹⁶)

D-ALMANYA'DA UZLAŞMA

Almanya'da , maliye bakanı mükellefe uzlaşma yapmak, uzlaşmaya benzer diğer hususları düzenlemek ve gerekli talimatı hazırlamak üzere yetkili kılınmıştır. Ancak bakan verilen bu yetki iki bakımdan sınırlıdır.

a)Konulacak olan uzlaşma esasları vergilemeyi basitleştirmeye yönelik olacak ,

b)Vergiye ait sonuçlar esasında değiştirici mahiyette bulunmayacaktır.

¹⁴ AKSOY,Ş.:a.g.e.,s.127

¹⁵ KANAT,Z.:a.g.m.,s.6.

¹⁶ KIZILOL,Ş.:a.g.e.,s.28

Bakana verilmiş olan söz konusu yetki bugüne kadar hiçbir Maliye Bakanı tarafından kullanılmamıştır. Bu nedendir ki, Alman vergi hukukuna teorik olarak girmiş olan uzlaşma müessesesi uygulamada tam olarak kullanılmamaktadır.

Durum böyle olmakla birlikte Alman vergi uygulamasına , uzlaşma olarak nitelendirilebilecek bazı örneklerde rastlamak mümkündür. Özellikle vergi incelemesinden sonra yapılan "son konuşma" bunlardan biridir.

Almanya'da vergi incelemesi sonunda mükelleflerle usulden bir konuşma yapılır. Bu ilk konuşma vergi matrahı üzerinde anlaşmaya çalışılır. Bu anlaşma sağlanamazsa ikinci ve son konuşma yapılır. Dikkat edilirse buradaki uzlaşma müessesesi incelenen matrahın üzerinde ve tarhiyattan önce yapılmaktadır.⁽¹⁷⁾

III-ÜLKEMİZDEKİ UYGULAMASI

Vergi alacağının ekonomik verimliliği; verginin mümkün olan en kısa zamanda tahsiline bağlıdır. Vergi tahsilatında vergi uyumsuzluklarının kısa sürede çözümlenmesinin önemi büyüktür. Vergi sistemimizdeki vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yollarından birisi uzlaşma müessesesidir.⁽¹⁸⁾

Uzlaşma, sözcük olarak anlaşmaya mutabık kalmayı , sulh olmayı, birden çok kişinin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası düşünce veya çıkar ayrılığını , karşılıklı ödünler vererek gidermelerini (veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını) anlatmaktadır.

İdare ve mükellef arasındaki sorunların karşılıklı güven ve anlayış içinde bu yolla çözümlenmesi halinde tahsilat hızlanacak ve zaman içinde kamu parasının değer kaybı önlenecektir. Gerek vergi idarelerinin gerekse vergi mükelleflerinin, yargılama masrafları ile iş gücü kaybına uğramaları önlenecek, Vergi mahkemelerine açılacak davaların belirli ölçüde azalmasına imkan sağlanacaktır.

¹⁷ KANAT, Z.: a.g.m, s.6

¹⁸ AKALP, Nizamettin : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Sorunlar ", Vergi Raporu Dergisi , Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl 2, S.11, Haziran-Temmuz 1994, s.24

Uzlaşma müessesesinin önemi öncelikle mükellefler açısından dolaylı olarak da vergi idaresi ve yargı mercilerine yakından ilgilendirmesi yönünden hayli büyük olup müessesenin Kanun'da yer alma amacının sağlanması açısından mükellefler ile vergi idaresine birtakım görevler düşmektedir.Uzlaşma ile vergisini zamanında ödeyen mükelleflere göre eşitsizlik yaratacak bir duruma neden olunmadan beyandışı kalmış vergi alacağıının mükellefin ödeme gücünü kavrayan bir miktarla ve bir an önce hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmıştır.(19)

Ülkemizde, uzlaşma müessesesini tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ikiye ayrıldığı belirtilmiştir.Tez konumuz "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi"olması nedeniyle ülkemizdeki uygulama açısından bu kısımda "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma "konusunu diğer kısımlarda ise tarhiyat öncesi uzlaşma konusu detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

A-TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

1-Tanımı:

V.U.K.'nunda , uzlaşmanın tanımı yapılmamıştır.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi ;adına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabileceği genel uzlaşma müessesesidir.(20)

2-Konusu:

V.U.K'nun Ek: 1 maddesinde "Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda ,idare aşağıda yazılı hususlarda,bu bölümde yer alan hükümler dairesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir." denilmek suretiyle uzlaşmanın konusunun ancak ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezaların tahakkuk edeceği miktarları olabileceği çok açık bir şekilde ifade edilmiş bulunmaktadır.Diğer bir ifadeyle,bu madde

¹⁹ AKALP,N.:a.g.m.,s.38

²⁰ ULUATAM,Özhan:Örnekler, Belgeler, ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku,Özkan Matbaacılık,Ankara 1990,s.78

hükmü uzlaşmanın konusunda sadece re'sen veya ikmalen tarh edilen vergileri almıştır.

Ancak, Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan 134 ve 147 seri nolu V.U.K tebliğleri ile uzlaşmanın konusu ve kapsamı genişletilmiştir.⁽²¹⁾ Son duruma göre, beyana dayalı tarhiyatın dışında ,hangi şekilde olursa olsun ilave olarak konulan vergi ve buna ilişkin cezalar uzlaşmanın konusuna girmektedir. Böylece idarece tarh usulüne göre tarh edilen vergiler, bunlara ilişkin kesilen cezalar da uzlaşmanın konusuna dahil edilmiştir. Beyana dayalı vergilerde uzlaşmaya gidilememesinin nedeni ise mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere ,tarhiyatta bir vergi hatası bulunmadıkça itiraz edememeleridir.⁽²²⁾ Kaldı ki, beyan üzerinden tarh olunan vergi ve cezalarda mükelleflerin dava açma hakları dahi yoktur.

Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergiler mükelleflerin aynı zamanda itiraz edebilecekleri vergiler olduğuna göre, mükelleflerin itiraz hakları olan ihtirazi kayıtla verdikleri beyannameler üzerine tarh edilen vergilerde uzlaşma konusuna giren vergilerden sayılması gerekmektedir.

Bu nedenle ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine salınan vergilerde uzlaşma konusuna gireceğinden uzlaşma başvurusunun reddi üzerine mükellefler 15 günlük süre içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler.⁽²³⁾

Vergi idaresi götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin , bazı hallerde intibak ettikleri sınıf ve derecelere her hal ve taktirde salınan verginin cezasına karşı dava açma imkanlarının bulunduğunu göz önünde tutarak,uzlaşmayı götürü usule tabi olanlar bakımından da kabul etmiştir.Öte yandan,veraset ve intikal vergisinde ,mükelleflerin beyan ettiği servet unsurlarının,vergi idaresince değerlemeye tabi tutulması sonunda ilave vergi ve cezalar uzlaşma kapsamına girer.⁽²⁴⁾

²¹ Bkz.30.12.1982 gün ve 17853 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 147 nolu V.U.K Genel Tebliğ

²² AKSOY,Ş.:a.g.e,s.146

²³ Dn.9.D.,16.10.1985 Tarih ve E.1983/3905,K.1985/1273(Kızılot Ş.,Danıştay Kararları ve Muktezalar, s.1024)

²⁴ ÖZBALCI,Yılmaz:Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları,Feryal Matbaacılık Ankara 1989,s.859

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

V.U.K Ek: 1 maddesinde belirtilen ve uzlaşmanın yapıla-bilmesi için bulunması gereken hususlar şunlardır.

a-Tarhiyatta Vergi Hataları ve Maddi Hatalar Bulunması:

Tarhiyatta,213 Sayılı Vergi Usul Kanun'unun 116,117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması.

V.U.K'muzda vergi hataları ;hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.Bu gruplardan, vergilendirme hatalarını (mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata,mevzuuda hata,vergilendirme ve muafiyet döneminde hata) uzlaşmanın mahiyetine uygun düşüp düşmediği tartışılmaktadır. Uzlaşma, belli bir miktar olarak hesaplanan vergi ve ceza konusunda, kesin olarak ödenecek miktarın tespit edilmesi bakımından yapılmaktadır.Vergilendirme hatalarında ise ön planda olan tarafların üzerinde anlaşacakları vergi ve ceza değil,hatalı tarhiyata temel olan ihtilafli husustur. Bu konuların uzlaşma yolundan ziyade düzeltme yoluyla bir çözüme bağlanması daha pratik bir usul olacaktır.(25)

b-Yanılma Halinin Mevcut Olması:

Tarhiyatta V.U.K'nun 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi.

V.U.K'nun "yanılma" başlığını taşıyan 369. maddesinde hangi hallerde vergi cezasının kesilmeyeceği iki bend halinde düzenlenmiştir.

²⁵ AKSOY,Ş.:a.g.e.,s.148

-Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları,

-Bir hükmün uygulama tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihatın değişmiş olması,

Bu gibi hallerde mükellefin gerçekten bir yanılma içinde olduğu kabul edildiğine göre,uzlaşma görüşmelerinde ,sadece cezanın değil, vergi aslının da uzlaşma kapsamına dahil edilmesi gerekir.(²⁶)

c-Kanun Hükümlerinin Yeterince Anlaşılmaz Olması:

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

Her ne kadar kanun metninde ilk bakışta,her vergi ziyanına sebebiyet vermede veya usulsüzlük fiilini işlemede,mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunabilecekleri şeklinde bir anlam çıkmakta ise de, bu konuda idarenin takdir yetkisi esastır.İdare;mükellefin yukarıda sözü edilen fiilleri kasten işlemediği kanaatine vardığı takdirde genellikle uzlaşma yoluna gitmektedir(²⁷).

d-Mükelleflerin Belirsiz,Yorum Götürür Kanunlarda Yanılmış Bulunmaları:

Dördüncü bentte düzenlenmiş olan bu yanılma hali ile 369. maddedeki yanılma birbirinden farklıdır. Çünkü 369. maddede yanıtılmış olma hali mevcuttur. Mükellefe ait bir kusurdan bahsedilemez.Çünkü,mükellef idarenin veya yargı organlarının görüş ve tutumlarından dolayı yanıtılmış bulunmaktadır.

Oysa ki,yanılma halinde mükellef veya ceza muhatabının tutum ve davranışlarından kaynaklanmaktadır.Bu bent hükmüne göre, mükelleflerin yanıldıklarını iddia ettikleri hususun yoruma açık olup olmadığı konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır.

²⁶ AKSOY,Ş.:a.g.e.,s.149

²⁷ AKSOY,Ş.:a.g.e.,s.151

e-Tarhiyata Esas Alınan Hükümlerin Maliye ile Yargı
Mercileri Tarafından Farklı Yorumlanması:

Tarhiyatı veya ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, benzer olaylarda başka yönden mütalaa edilmiş bulunması" (28)

Burada ifade edilmek istenen 369. maddenin 2. bendinde belirtilen yanılma halinin bir benzeridir. Ancak bazı hallerde vergi idaresi ile yargı organlarında bazen aynı konularda bile değişik görüşler hakim olabilmektedir.

Tarhiyatı ve ceza kesmeyi gerektiren sebeplerden sözü edilen görüş farklılıkları, mükelleflerin haklarında ilave vergi tarhi veya ceza kesilmesini gerektirecek davranışlarda bulunmalarına neden olabilir. Bu nedenle, bu gibi durumlarda kanun koyucu taraflara uzlaşma yolunu açmıştır. (29)

f-Tarhiyatın Ortalama Kar Haddine Göre Yapılmış Olması:

"Gelir Vergisi Kanununda yer alan ortalama kar haddi ve gider esası hükümlerine göre vergi tarh olunmuşsa. (30)

Ortalama kar haddi G.V.K'nun 111.maddesi ile düzenlenmiş bir vergi güvenlik müessesesi olup bu müessese uyarınca yapılan tarhiyatlarda mükellefler uzlaşma talep edebilirler. Diğer taraftan bend hükmünde sözü edilen gider esası 18.04.1984 tarih ve 2295 Sayılı Kanunun 4. maddesi ile kaldırılmıştır. Bu nedenle kanun maddesinde de gider esas kelimesinin kaldırılması şeklinde bir değişiklik, kanun hükümlerinin bütünlüğü ve uyumu açısından yerinde olacaktır.

Ek: 1.maddedeki 6 bent halinde düzenlenmiş olan hükümlerden de anlaşıldığı gibi, Türkiye'de uzlaşma sınırlı bir uygulamayı gerektirecek şekilde getirilmiştir. Bütün bu hususlar kasıt unsuru taşımayan hallerdir.

28 2686 sayılı kanunun 44.maddesiyle değişen bent hükmüne göre

29 AKSOY, Ş.: a.g.e., s.152

30 485 sayılı kanunun 11.maddesiyle eklenen bent hükmüne göre

3-Kapsamı :

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamını düzenleyen Ek:2. madde,V.U.K'nun 1.maddesi kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceğini tayin etme yetkisini Maliye Bakanlığı'na bırakmıştır.Aynı yetki, İl Özel İdareleri ile Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı'nca kullanılacaktır.

V.U.K'nun 1. maddesinde yazılı vergilerden hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı 147 seri nolu V.U.K Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Bu tebliğ hükümlerine göre ;V.U.K'nun 1. maddesi kapsamına giren bütün vergi, resim ve harçlar için uzlaşma yapılabilir. Bu vergiler ise, Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergiler dışındaki genel bütçeye giren bütün vergi, resim ve harçlardır. Ceza konusunda ise tarh edilen vergilere ilişkin ağır kusur ve kusur cezaları ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılabilecektir. (147 No'lu V.U.K Gn.Tbl.) Vergi aslında bağımsız olarak kesilen usulsüzlük cezaları (özel usulsüzlük cezaları ile V.U.K 336. maddesine göre birleştirilmeyen usulsüzlük cezaları) ise tarhiyat sonrası uzlaşma dışında tutulmuştur.

Ancak bunların tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu yapılabilmesi için , ceza ihbarnamesinin Vergi Dairesince düzenlenmiş ve mükellefe tebliğ edilmiş olması lazımdır. Vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler sırasında tesbit edilen usulsüzlük cezasında ise, öncelikle tarhiyat öncesi uzlaşma devreye girmektedir. (31)

Uzlaşma hükümlerine 3239 sayılı Kanununun 33. maddesi ile eklenen Ek:12. madde, 2978 sayılı Vergi İadesi hakkında kanununun 6. maddesi uyarınca kesilen cezaları da uzlaşma kapsamına almıştır.

³¹ KİTİŞ, N.: a.g.m, s.17

B-UZLAŞMA KOMİSYONLARI

1-Uzlaşma Komisyonlarının Kurulması:

a-Mahalli Uzlaşma Komisyonları:

Uzlaşma komisyonları, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar için illerde defterdarın veya vekil edeceği şahsın başkanlığında gelir müdürü ile varsa ilgili vergi dairesi müdüründen, müstakil vergi dairesi yoksa, gelir memurları arasında defterdarlıkça seçilecek birinden kurulur.

İlçelerde ,varsa müstakil vergi dairesi müdürünün , yoksa mal müdürünün başkanlığında , vergi memurlarının ikisinden kurulur. (32)

İl Özel İdarelerine ait vergi, resim ve harçlar için uzlaşma komisyonu illerde özel saymanlık müdürü (yoksa gelir memuru) ilçelerde özel saymanlık gelir memurunun başkanlığında , illerde valiler, ilçelerde kaymakamlar tarafından seçilecek iki üyeden; belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için, belediye başkanlarının başkanlığında belediye memurlarından seçilecek iki üye ile birlikte üç kişiden kurulur. (33)

Maliye Bakanlığında Yetki:

Uzlaşma ile ilgili V.U.K. Ek:3. maddede 2791 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle ,Maliye Bakanlığının lüzum göreceği yerlerde birden fazla muvazzaf ve gayri muvazzaf uzlaşma komisyonu ile ortalama kar haddi ile ilgili uzlaşma taleplerinin incelenmesi için ayrı uzlaşma komisyonları kurmaya , bu komisyonlarda görev alacak üyeleri tespit etmeye yetkilidir.

b-Merkezi Uzlaşma Komisyonları:

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları 1963 yılından 1982 yılına kadar sadece il ve ilçe bazında teşekkül ettirilmiştir. Ayrıca ilçe ve il uzlaşma komisyonlarına uzlaşabilecekleri vergi ve ceza

³² Bkz.V.U.K.Ek madde 3/1

³³ Bkz.V.U.K.Ek madde 3/2

tarhiyatının tutarı konusunda tavan getirdiği için,tavanın üstündeki tarhiyatlar uzlaşma konusu yapılamıyor, ancak dava konusu yapılabiliyordu.

1982 yılında,2365 Sayılı Kanunla verilen yetkiye istinaden Bakanlık bünyesinde Merkezi Uzlaşma Komisyonu,Gelirler Genel Müdürlüğü'nden veya Merkezi Denetim elemanları arasından seçilecek 3 üyeden oluşur.Komisyonlar üyelerin tamamının katılması ile toplanır ve ekseriyetle karar verirler.⁽³⁴⁾Ayrıca merkezi uzlaşma komisyonunun başkan ve üyelerinin seçilmesi ile komisyonun çalışma şartlarına ait esaslar Bakanlıkça tespit edilir.

2-Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırı:

a-Mahiyeti:

V.U.K'nun Ek:3. maddesine göre,Genel Bütçeye dahil vergi,resim ve harçlar ile bunların cezalarında ilgili komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı tayin ve tespit etmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı bazı belirli vergi,resim ve harçlar ile bunlara ilişkin cezalarda uzlaşma yetkisini sadece İl Uzlaşma Komisyonuna verebilir.Bu yetki:İl Özel İdareleri ile Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı'nca kullanılır.Maliye Bakanlığı,uzlaşma kapsamına alınacak vergileri tespit ederek, uzlaşmaya konu vergilerin nev'i itibarı ile bir sınırlama yoluna gitmeyip, V.U.K'nun kapsamına giren bütün vergi,resim ve harçlar için komisyonların uzlaşabilecekleri sınırları belirlemiştir. Söz konusu bakanlık,uzlaşma komisyonundaki yetkisini kullanarak, uzlaşma komisyonlarının görev ve yetki sınırları konusunda 147,155,158,170 ,186, 227 ve 10.06.1996 tarih ve 22662 sayılı R.G.'de yayımlanan 251 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliğ ile uzlaşılacak vergi ve cezaların miktarını yeniden düzenlemiştir.V.U.K.'nun 251 Seri Numaralı Genel tebliğinde dört grup halinde açıklanan vergi ve ceza miktarları aşağıdaki gibidir.

³⁴ V.U.K.Ek madde 3

	İl Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları	İlçe Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları	
Vergiler	I. Grup İller II.Grup İller	Müstakil vergi Daireleri	Diğerleri
A-Bütün Vergi, Resim ve Harçlar	10.000.000.000 6.000.000.000	1.000.000.000	100.000.000
B-Cezalar	30.000.000.000 18.000.000.000	3.000.000.000	300.000.000

I.Grup İller : Adana,Ankara,Bursa,İstanbul,İzmir,Antalya,Aydın,
Balıkesir,Denizli,Diyarbakır,Erzurum,Eskişehir,
Gaziantep,Hatay,İçel,Kayseri,Kocaeli,Konya,Malatya
Manisa,Sakarya,Samsun,Tekirdağ,Trabzon ve Zonguldak

NOT:I.grup illerden olmakla beraber Adana ,Ankara,Bursa,
İstanbul ve İzmir illeri için uzlaşma komisyonunun uzlaşabilecekleri yetki sınırı ; vergi, resim ve harçlar için 11.000.000.000.-TL., cezalar için ise 33.000.000.000.-TL.olarak tesbit edilmiştir.
(V.U.K.Gnl.Tb.227)

II.Grup İller: Birinci grup illerin dışında kalan bütün iller.

İlçe uzlaşma komisyonları ise , iki grup halinde belirlenmiştir.Bunlar; müstakil vergi dairesi bulunan ilçeler ve müstakil vergi dairesi bulunmayan diğer ilçeler olarak belirtilmiştir.(³⁵)

b-Yetki Sınırının Aşılması:

Vergi Aslı Yönünden:

Yetki sınırının aşılp aşılmadığı konusunun tespit edilmesinde her vergi nev'i ayrı ayrı dikkate alınır.Bir başka deyişle; bir mükellef için hem G.V. hemde K.D.V. tarh edilmişse,yetki sınırının tespit edilmesinde gelir vergisi ayrı,K.D.V. ayrı olarak dikkate alınır.Ayrıca vergilendirme dönemlerinin herbiri müstakil bir

³⁵ BEŞE,Tayfun:Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri En Çok Vergi ve Ceza Miktarı , Yaklaşım Dergisi, Yıl:2,S.18, Haziran 1994 , s.85-88

vergilendirme dönemi sayılır ve ayrı ayrı nazara alınması gerekir.⁽³⁶⁾

İlçelerde, İlçe Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırını aşan, fakat İl Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırı içinde kalan uzlaşma talepleri; İlçe Vergi Dairesinin bulunduğu ilin uzlaşma komisyonuna iletir. İkinci grup illerde, bu iller için tespit edilen tarhları aşan, fakat 1. grup illere tanınan yetki sınırı içinde kalan vergi asıllarına yönelik uzlaşma talepleri için, Maliye Bakanlığında özel yetki istenir. Şayet yetki alınmazsa uzlaşma talebi merkezi uzlaşma komisyonunda çözüme kavuşturulur (V.U.K.Gnl.Tb.65).

Ortalama kar haddi uygulaması nedeniyle yapılan tarhiyatlara ilişkin uzlaşma talepleri , ister Bakanlıkça kurulmuş olan özel komisyonlarca isterse normal uzlaşma komisyonunca yapılsın, bu esasa göre salınmış olan vergi bakımından bir sınırlama yoktur. Yani tutar ne olursa olsun uzlaşma bu komisyonlarca yapılır (V.U.K.Gnl.Tb.147,186).

Vergi aslı yönünden 1. grup iller için tespit edilen miktarların aşıldığı hallerde uzlaşma talepleri merkezi uzlaşma komisyonuna intikal ettirilir.

Ceza Yönünden :

251 seri nolu V.U.K Genel Tebliği ile cezalardaki uzlaşma sınırı bütün vergi, resim ve harçlarda geçerli olmak üzere genel olarak tespit edilmiştir. İlçe, 1. ve 2. grup iller itibarı ile uzlaşma komisyon yetki sınırları işleyiş bakımından burada da aynı olup, sadece organlar değişiktir.

Vergi ve ceza miktarlarından birisinin yetki sınırının aşılması, yetki sınırının aşılması için yeterlidir. Dolayısı ile vergi ve ceza miktarlarının her ikisinde yetki sınırlarının aşılması şartı aranmaz (V.U.K.Gnl.Tb. 65,132).

Vergi ve cezalara ilişkin yetki sınırlarının belirlenmesinde bazı özellikler gösteren birkaç hususa da değinecek olursak;

Aile reisi beyanında; uzlaşma talebi, her aile ferdi tarafından ayrı ayrı yapılabileceği gibi, bu talep aile reisi tarafından toplu olarak da yapılabilir. Aile reisi ve aile fertleri adına salınan vergi ve ceza yönünden belirlenen yetki sınırının aşılıp

³⁶ EROĞLU, N.: a.g.e., s. 738

aşılmadığı, her aile ferdi için ayrı ayrı dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Buna benzer, mirasçılarının uzlaşma talepleri de her mirasçı tarafından ayrı ayrı yapılmaktadır.

Tüzel kişiliğe sahip ortaklarda yetki sınırı, hem ortaklar bakımından hem de şirket tüzel kişiliği bakımından ayrı ayrı değerlendirilir. Tüzel kişiliğe sahip ortaklarda tarhiyat ortaklık faaliyetlerinden doğmakla birlikte; vergiler ortaklar, cezalar ise tüzel kişilik adına salındığından, yetki sınırının vergi yönünden aşılp aşılmadığının tespitinde her ortak ayrı ayrı dikkate alınır. Ceza yönünden ise, şirket tüzel kişiliği adına kesilen toplam ceza miktarları dikkate alınarak yapılır.

Kollektif şirketlerde vergi bakımından ortaklar hiçbiri, uzlaşma için belirlenen yetki sınırını aşmamış olmakla birlikte, eğer şirket adına kesilen ceza miktarı belirlenen yetki sınırını aşmış olmakla beraber , birinci grup iller (Adana, Ankara, İstanbul, Bursa ve İzmir illeri hariç) için belirlenen yetki sınırını aşmamış ise özel uzlaşma özel yetki istenilerek yapılabilir. Ceza miktarı birinci grup iller için belirlenen yetki sınırını da aşmışsa , uzlaşma talebinin Merkez Uzlaşma Komisyonu'na gönderilmesi gerekir. Zira ceza miktarı belirlenen sınırı aşmamakla birlikte , ortaklardan biri veya birkaçına ait vergi miktarı belirlenen yetki sınırını aşmış , fakat birinci grup iller için belirlenen yetki sınırı aşılmamışsa yetki istenerek uzlaşma yapılabilir. Ya da hem vergi hem de ceza miktarı belli edilen yetki sınırını aşmış olmakla birlikte , birinci grup iller için konulmuş bulunan sınır aşılmamışsa , yine özel yetki istenerek uzlaşma yapılabilir. Belirtilen durumlar dışındaki hallerde uzlaşma talebinin Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na intikal ettirilmesi gerekir. Kollektif şirketlerde uzlaşma yapılabilmesi için, uzlaşma talebinin hem ortakların tamamı hem de şirketin uzlaşma talebinde bulunmuş olması gerekir. Ortaklardan birinin veya kollektif şirketin uzlaşma talep etmediği durumlarda ise uzlaşma yapılamaz, yapılmış ise bu uzlaşma geçersiz sayılır. Ancak ortaklardan bir kısmının yurt dışında bulunması gibi nedenlerle uzlaşma talep edemeyecek bir durumda bulunması halinde , diğer ortakların talebinin yeterli sayılarak uzlaşma yapılabileceğinin kabul edilmesi gerekir (V.U.K.Gnl.Tb.134,147).

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

Son olarak şunu ifade etmekte fayda görmekteyiz. Buraya kadar açıklamış olduğumuz mahalli ve merkezi uzlaşma komisyonunun hiçbirisi daimi komisyon değildir. Bunlar vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarını çözmek için geçici olarak oluşturulmaktadır.⁽³⁷⁾

3-Uzlaşma Komisyonlarının Toplanma ve Karar Yeter Sayısı:

Uzlaşma komisyonları; üyelerin tamamının katılması ile toplanır ve ekseriyetle karar verir.(Bir başkan ve üç üye ile) Üyelerden ,herhangi birinin toplantıya katılmaması halinde ise toplantı yapılamaz.

Toplantıda karar nisabı ise üçte ikidir.Uzlaşma komisyonundaki görüşme sonucunda oy birliği ile karara bağlanması mümkün olmayan hallerde üçte iki çoğunlukla karar verilmesi mümkündür.Böyle bir durumda,başkanın olduğu taraf önemli değildir.V.U.K.'nun 89.maddesindeki başkanın olduğu tarafın ekseriyet sağlayacağı hükmü,uzlaşma komisyonu toplantıları için geçerli değildir.(V.U.K.Gnl.Tb. 65)

C-TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN YAPILMASI

1-Uzlaşma Talebinin Yapılması:

a-Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler:

V.U.K. Ek:4.maddede uzlaşma için mükellef veya cezaya muhatap olan bizzat veya resmi vekaletle haiz vekili vasıtası ile (Tüzel kişiler ,küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri marifeti ile)ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna başvurması şarttır.

³⁷ AKSOY,Ş.:a.g.e.,s.157

Vergi idaresinin ilgili kişileri, uzlaşmaya çağırmaya yetkisi yoktur.Uzlaşma talebinde bulunamaz ancak re'sen tarhiyatla ilgili olarak, vergi dairesi herhangi bir taahhüdü içermemek üzere,mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşmaya vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde başvurabileceklerdir. Buna göre mükelleflerin re'sen yapılacak tarhiyatlara karşı dava açmaları nedeniyle doğabilecek anlaşmazlıklar asgariye inecektir.

Mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması şartı yoktur.Sadece,mükellef veya ceza muhatabı tarafından ve noterde düzenlenen bir vekaletle idarenin tarh etmiş olduğu vergi veya kesilen cezanın üzerinde uzlaşmaya yetki verilmiş olması yeterli bulunmaktadır. Noter vasıtası ile düzenlenmiş özel vekaletnamenin komisyonda ibrazı şarttır. Danıştay 4.Dairesinin kararı da bu yöndedir.

Bu konuda Maliye Bakanlığı'na intikal eden bir olayda;

"Uzlaşma talebini mükellef veya ceza muhatabı adına yapan kişinin avukat olması şart bulunmayıp;bu konuya ilişkin olarak noterlikçe düzenlenen vekaletnamede;vergi dairesince mükellef adına tarh edilen vergi ve muhatap adına kesilen ceza miktarları üzerinden uzlaşmaya yetkili olduklarına dair bir şerh bulunması yeterli olacaktır. Böyle bir şerhi ihtiva etmeyen vekaletnameler ile talepte bulunulamaz ve uzlaşma toplantılarına mükellef veya ceza muhatabı adına iştirak edilemez." (38)

Uzlaşma dilekçesinin PTT ile taahhütlü olarak gönderilmesi halinde ,postaya verilmiş tarihinin,adi posta ile gönderilmesi halinde ise uzlaşma komisyonuna geliş tarihinin müracaat tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.(Maliye Bakanlığınının 12.12.1984 tarih ve V.U.K 2/24475-3942/82175 sayılı yazısı) (39)

b-Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre:

Uzlaşma talebinin hangi süre içinde yapılacağı Ek:4. maddenin;3239 sayılı kanununun 32. maddesi ile değişik 2. fıkrasında

³⁸ Dn.4.D.22.11.1983 Tarih ,E.1983/669,K.1983/9125

³⁹ EROĞLU,N.:a.g.e.,s.743

düzenlenmiştir. Uzlaşma talebi, mükellef veya cezaya muhatap olanlarca, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde yapılmalıdır. Bu süre aynı zamanda vergi mahkemesinde dava açma süresine tekabül etmektedir. Ayrıca ,mahkemelerdeki adli tatil(20 Temmuz-5 Eylül) nedeniyle uzlaşma talep süresinin uzamasıda mümkün değildir.

Mücbir sebep nedeni ile mükellefin katılmadığı uzlaşma isteğinin yenilenip yenilenmeyeceği,mücbir sebebin uzlaşma süresini kesip kesmeyeceği konuları uygulamada farklı düşüncelerin oluşumuna neden olmuştur.⁽⁴⁰⁾ Bugüne kadar birbirinden farklı görüş ve Danıştay kararları mevcuttur. En son Danıştay 4. Dairesinin bir kararı ve bu konuda; V.U.K.13.maddedeki mücbir sebepler(Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza,ağır hastalık ve tutukluluk ,yangın,yer sarsıntısı,su basması,kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller) vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olduğundan uzlaşmada öngörülen süreleri durdurmayacaktır.Ancak mücbir sebepler,uzlaşma toplantılarına katılmayı kesmektedir.

Konu ile ilgili olarak Danıştayın bir kararında;mücbir sebep durumunun uzlaşmaya başvuru süresini kesmeyeceği,ancak mükellefin yerine getirmek zorunda olduğu(Beyanname verme,işe başlamayı bildirme,vergi ödeme,defter tasdik etme gibi)ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseceği belirtilmiştir.

Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uzlaşmazlıkta Danıştay;"Mücbir sebep durumunun,mükellefin ödevleri ile ilgili olduğunu ve mükellefin ödevlerini yerine getirmeyi aksatması ya da geçiktirmesi durumunda mücbir sebebin varlığı halinde ,sürelerin işlemeyeceğini,uzlaşmanın ise bir mükellef ödevi olarak nitelendirilemeyeceğini belirterek ibraz edilen raporda yer alan hastalığın toplantının ertelenmesini gerektirip gerektirmeyeceğine bakılması gerektiği" şeklinde karar verilmiştir.⁽⁴¹⁾

⁴⁰ ARPAÇ,Sabri:Uzlaşma ve Mücbir Sebepler,Mali Sorunlara Çözüm , S.37 ,Yıl 4,Ocak 1988,s.15

⁴¹ Dn.7.22.1.1985 tarih ve E:1985/12,K.1985/134

Gerçekten de uzlaşma bir vergi ödevi değildir ve V.U.K'nunda mükellefin ödevleri arasında sayılmamıştır. Ayrıca ,bu konuda özel bir hüküm de konmamıştır.

Uzlaşma talebinin yapılacağı 30 günlük süre içerisinde;hem uzlaşma talep edilmesi,hem de vergi mahkemesinde dava açılması halinde, davaya uzlaşma sonuçlanıncaya kadar bakılmaz ve karar verilemez. Herhangi bir sebeple uzlaşmadan önce karar verilmiş ise bu karar geçersiz sayılır.(V.U.K Ek:Madde7)

c-Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii:

Uzlaşma için yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması gerekir. Yetkili komisyon, mükellefin tarhiyat konusu vergi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesinin bağlı bulunduğu il veya ilçe merkezindeki komisyondur. Ancak ,Danıştay, yetkili komisyon yerine, yetkisiz uzlaşma komisyonuna başvurma halinde ,başvurma tarihini yetkili uzlaşma komisyonuna başvurma tarihini yetkili uzlaşma komisyonuna müracat tarihi olarak kabul etmektedir.(42)

Yetkili uzlaşma komisyonu başkanı illerde deftardar,ilçelerde vergi dairesi müdürü ya da malmüdürüdür. Eğer,mükellef mekan değiştirirse,o zaman yetkili uzlaşma komisyonu verginin tarh edildiği yerdeki uzlaşma komisyonudur.

Uzlaşma için verilen dilekçelerdeki başlığın "Uzlaşma Komisyonu Başkanlığına "hitaben yazılması gerekir.Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılacak uzlaşma talebine ilişkin başvurular da mahalli uzlaşma komisyonuna yapılır.(43)

d-Uzlaşma Talebinin Şekli:

Uzlaşma başvurusunun geçerli sayılabilmesi için;dilekçenin amacı iyi ifade edici biçimde kaleme alınması veya talep sahibinin veya resmi vekilinin imzasını taşıması yeterlidir.Uzlaşma talebinin en az bir nüsha ve yazılı olarak ,yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması şarttır.

⁴² Dn.4.D.24.01.1984,E:1984/70, K:1984/294

⁴³ EROĞLU,N.:a.g.e.,s.744

Uzlaşma dilekçesinde şu bilgiler bulunmaktadır:

- Mükellefin adı ,soyadı veya ünvanı ve adresi,
- Bağlı bulunduğu vergi dairesinin adı,
- Hesap numarası ,
- Bağlı olduğu vergi dairesinin adı,
- Hesap numarası,
- Vergi ve cezanın nev'i,miktarı,
- İhbarname tarih ve numarası,
- Uzlaşmaya dayanak olan hallerin açıklanması ,
- Tarih ve imza,

Bu bilgilerden herhangi birinin veya birkaçının bulunmaması hali uzlaşma talebini geçersiz kılabilir.Özellikle de mükellefin adı, soyadı,adresini ,tarih ve imzasının bulunmaması hallerinde .

Uzlaşma talebinde ön şart ileri sürülmez.Örneğin cezanın tamamen kaldırılması şartı ile vergi aslında uzlaşma istenemez.(⁴⁴)

e-Uzlaşma Talebinin Bütünlüğü:

ea-Mahiyeti:

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

eb-Özellik Gösteren Durumlar:

-Önce ikmalen,daha sonra da re'sen vergi tarih edilmiş olması halinde mükellefin ikmalen salınmış vergi için uzlaşma talep etmiş ve uzlaşmış bulunması durumunda, daha sonra re'sen tarih edilen vergi için vergi mahkemesinde dava açması mümkündür.

-V.U.K'nun 30 . maddesinin 4.fıkrasına göre;kanuni süreden sonra verilen beyannamede gösterilen matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen ceza için uzlaşma yapılmış olması,daha sonra takdir

⁴⁴ ÖZBALCI,Y.:a.g.e.,s.863

sonucuna göre re'sen tarh edilen vergi ve cezası için vergi mahkemesinde dava açılır.

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

-Mirasçılar; mirastaki hisseleri oranında sorumlu bulunduklarından, her mirasçı tek başına uzlaşma talep edebilir veya vergi davası açabilir. Ayrıca, mükellefin uzlaşma talep ettikten sonra ölmüş olması durumunda uzlaşma talebi mirasçılar için de geçerlidir. Ancak mirasçılar sadece vergi aslı yönünden uzlaşma yaparlar.

2-Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Tutanağının

Düzenlenmesi:

a-Ön İnceleme:

Görüşmeleri yapmaya yetkili uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce yapılan uzlaşma talebinin; yetkili kişi tarafından süresi içinde yapılıp yapılmadığını ve uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. (V.U.K.Gnl.Tb.147). (Ek:5/1 Md.de yazılı yönlerinden)

İlk incelemeye benzeyen ön incelemenin amacı, Ek:5. Maddenin ilk fıkrasında yazılı nedenlerle usule aykırı bulunan uzlaşma başvurularını işin başında reddeden gereksiz emek ve zaman kaybına uğramayı engelleyen durum olarak belirtilebilir.

Ek:5. Maddenin ilk fıkrasında ön inceleme "Uzlaşma komisyonları uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce;

-"Talebin Ek:4. Maddeye uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,

-Uzlaşmanın, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. Talebin usulüne uygun şekilde yapılmadığını ve uzlaşmanın yetkisi dışında bulunduğunu tespit ederse esasa geçmeden talebi reddeder;" şeklinde düzenlenmiştir.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun olarak yapıldığını, ancak talebin vergi ve ceza bakımından komisyon için

belirlenmiş olan yetki sınırını aşmış olması durumunda ise, aşağıda belirtilen şekilde işlem yapılır. (V.U.K. Gnl.Tb.147,186)

a-İlçe uzlaşma komisyonları ;kendi yetki sınırını aşan uzlaşma taleplerini,il uzlaşma komisyonuna intikal ettirirler.

b-İkinci grup illerdeki uzlaşma komisyonları kendileri için belirlenmiş olan yetki sınırını aşan,fakat birinci grup illere ait (Adana,Ankara,Bursa,İstanbul ve İzmir illeri hariç) yetki sınırı içinde kalan uzlaşma talepleri için,Bakanlıktan özel yetki istemeleri gerekir.Yetki verildiği takdirde uzlaşma yapılır.Eğer, ,yetki verilmez ise veya uzlaşma talebindeki miktarlar birinci grup illere ait yetki sınırını da aşmış olursa,uzlaşma talebi Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilir.

c-Birinci grup illerdeki uzlaşma komisyonları,kendilerine tanınmış olan yetki sınırını aşan uzlaşma isteklerini,Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirirler.

d-Uzlaşma talebinin önce kabul edilip daha sonra usulüne uygun veya yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmadığı gerekçesiyle reddedilmesi hali,uzlaşma şansı ile birlikte bazı hallerde mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma haklarını ve V.U.K.'nun 376.maddesinde yararlanma haklarını ,ortadan kaldırmaktadır.

İşte ,bu konulara uzlaşma komisyonlarınca azami dikkat sarf edilecek ve yukarda konu edilen gerekçelerle uzlaşma talebinin reddi yerine,talebin uzlaşmaya alınarak uzlaşmanın tutanakla tespiti ile,mükellefe ek süre suretiyle kaybolan haklarının iade edilmesi gerektiği V.U.K'nun 147 Seri Nolu Genel Tebliğinde belirtilmiştir.

Ön inceleme sonucunda verilen uzlaşma talebinin incelenmek-sizin reddi yolundaki karar uzlaşma komisyonunun tek yanlı iradesinin ürünüdür. Uzlaşma talebinde bulunanın iradesi bu kararın alınmasında etkili bulunmaktadır.Söz konusu kararlar,tek yanlı iradi işlemlerdir.

Uzlaşma komisyonu ,ön inceleme sonucu uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun olarak yapılmadığına veya kendi yetkisi dışında bulunduğuna karar verirse ,işin esasına girmeden ve herhangi bir gecikmeye sebep vermeyecek şekilde uzlaşma talebini reddetmektedir. 'Uzlaşma başvurusunun usul yönünden (örneğin süre aşımı nedeniyle) reddedilmesi halinde, uzlaşma komisyonu kararının iptali için davanın nereye açılacağı ,örneğin doğrudan Danıştay'a mı

yoksa Vergi Mahkemesine mi açılacağı hususu, net olarak belli değildir. Bu konuda tartışmalara neden olmayacak bir yasal düzenleme yapılmasında yarar vardır.⁽⁴⁵⁾ Önerisinde bulunulan bazı görüşlerin mevcut olduğu görülmektedir. Danıştay Vergi Dava Dairesi'nce bu yönde verilmiş olan kararlardan örnek verecek olursak:

"Uzlaşma başvurusunun süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki uzlaşma komisyonu kararına karşı açılan davanın Vergi Mahkemesinin görevine girdiği hk."⁽⁴⁶⁾

b-Uzlaşmaya Davet:

Uzlaşma komisyonunca talebin incelenmesi sonucu ,uzlaşma talebinin süresinde ,usulüne uygun bir şekilde yapılmış olduğu ve talebin uzlaşma komisyonunun yetki sınırı içinde bulunduğu anlaşılmaması üzerine mükellef veya ceza muhatabına uzlaşma toplantısının yapılacağı yer, tarih ve saati uzlaşma komisyonu tarafından yazı ile en az on(10) gün önceden bildirilir. (Ek:Madde5)

Mükellef veya ceza muhatabına ,komisyonun davet yazısı tebliğ edilmezse uzlaşma talebi geçersiz sayılır.(Mükellefin adreste bulunmaması,veya bu adresin yanlış olması ya da adresin bilinmemesinden)

Uzlaşmanın amacının,uyuşmazlıkları kısa yoldan çözümlenmesi olduğu gözönünde tutularak,mükellefin tarh dosyasındaki en son iş ve ikametgah adresi ile dilekçedeki adresinde bir defa da memur eliyle aranması uygun görülmüştür.

Bu aramadan da sonuç alınamadığı takdirde durumun bir tutanakla tesbiti ve mükellefin uzlaşma talebinde hiç bulunmamış olduğu esasına göre işlem yapılması gerekir.⁽⁴⁷⁾

c-Uzlaşmanın Esasıyla İlgili Görüşmeler:

Davet yazısında belirtilen yer,tarih ve saatte,mükellef veya ceza muhatabının veya,bunların vekil veya temsilcisinin hazır

⁴⁵ Vergi Özel İhtisas Raporu, T.O.B.B., Ankara, 1992, T.O.B.B., yayınları, s.212

⁴⁶ Dn.4.D.4.9.1987, E:1987/3838, K:1987/2443

⁴⁷ MGB.Muk., 9.4.1984 Tarih ve 2-24475-3837/21963 Sayılı (Kızılot,Ş,Danıştay Kararları ve Muktezaları, s.1998)

bulunacağı bir toplantı yapılır.Böylece görüşmelere başlanır ve başlama tutanağı düzenlenir.

Uzlaşma komisyonu görüşmeler sırasında ,mükellefin veya ceza muhatabının veya bunların uzlaşmaya yetkili resmi vekillerinin ileri sürdüğü görüşleri dinler ve getirdikleri belgeleri ve tarhiyatın dayanağı olan inceleme raporunu,tutanakları,bu konuda yargı organlarınınca verilmiş kararları ve Maliye Bakanlığı tebliğlerini inceleyerek, ya da talep sahibinin beraberinde getirdiği muhasebeci veya müşavirden bilgi almak suretiyle uzlaşma talebini tetkik eder.Eğer,konu yeterince açığa kavuşmazsa yükümlünün beraberinde getirdiği defter ve belgeler,uzlaşma konusu ile sınırlı kalmak üzere daha derinliğine incelenir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi aslı ve cezasında ne ölçüde indirim yapılacağı tamamen uzlaşma komisyonlarının yetkisi içinde bulunmaktadır.Bu konuda belirli ve sınırlı ölçüler konulmaz.Her olayın kendi özellikleri tetkik edilerek ona göre değerlendirilmesi gerekir.Ancak,vergi suçu işleyenler için konuda belirtilmiş olan müeyyideleri etkisiz hale getirecek şekilde bir uygulama yapılmaması da icap eder.(48)

Uzlaşma sonucunda yapılacak indirim konusunda temel ilke şöyle özetlenebilir.Uzlaşma ihtilaf halinde yargı organlarına hangi ölçüde kabul edileceği bilinmeyen,aynen tasdik edilse bile,ileriki tarihte tahsil edilecek vergi ve cezanın ,peşinen alınmasını sağlamaktır.Ayrıca uzlaşma vergi idaresinin,ihtilafın takibi için katlanması gereken külfetleri ortadan kaldırmaktadır. Bunun dışında uzlaşma beyana dayanan vergi sisteminde önemli yeri olan mükellef vergi idaresi ilişkileri yönünde önem taşır.Bütün bunlar uzlaşma yolu ile vergi aslı ve cezada belli bir indirim yapılmasının gerekçesini teşkil eder.(49)

Ancak yapılacak indirimin vergi ödevlerini zamanında ve tam yerine getirmeyenler için kanunda öngörülmüş olan yaptırımları etkili olmaktan çıkaracak bir seviyeye ulaşmaması gerekir.Uzlaşmada birinci derecede önem taşıyan husus,yapılacak indirim tutarının, cezaların caydırıcılığı niteliğini muhafaza edecek şekilde tespit

⁴⁸ AKSOY,Ş.:a.g.e.,s.163

⁴⁹ KIZILOĞLU,Şükrü:Vergi Usul Kanunu ve uygulaması , Yaklaşım Yayınları , C.10 ,s.3562

edilebilmesidir.Ayrıca uzlaşmada dikkat edilecek hususları şöyle açıklayabiliriz:

Uzlaşma sonunda istenecek vergi ve ceza toplamı V.U.K'nun 376.maddesi uyarınca yapılacak ceza indiriminden sonra ödenecek vergi ve ceza toplamından daha az olmalıdır. Eğer uzlaşmada cezada indirime göre daha fazla indirim yapılmaz ise uzlaşmadan beklenen amaç gerçekleşmez.

Uzlaşma sırasında vergi alacağının doğduğu yıldan , uzlaşma tarihine kadar geçen sürenin azlığı veya çokluğu dikkate alınmalıdır. Sürenin çoğalması mükellefin hazineye ait vergi daha uzun süre finansman kaynağı olarak kullanmış olduğunu gösterir. Bu da hazinenin kaybını artıran bir unsur olarak yapılacak indirimin daha az olması gerektiği sonucunu ortaya koyar. Ancak burada vergi alacağının doğduğu yıl ile ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyat arasındaki süre artışının , gecikme faizi şeklinde ekstra bir maliyeti de mükellefe yüklediği unutulmamalıdır.

Vergi ziyanına sebebiyet verilmesinin tekerrüründe indirim daha az yapılmaktadır. Mükellefin sık sık vergi ziyanına neden olan bir tutum içinde olduğunun anlaşılması üzerine indirim tutarı azaltılmalıdır.

Uzlaşma sırasında mükellefin ödeme gücü de belli ölçüde göz önünde bulundurulmalıdır.Aksi takdirde verginin zamanında ödenmesi yerine,tesbit edildiği takdirde daha ilerde,belli bir ilave ile ödenmesi,hiç değilse,bazı mükellefler bakımından adet haline gelebilir.⁽⁵⁰⁾

Uzlaşma sonucunda yapılacak indirim konusunda temel ilke ; uzlaşma ihtilafın sürdürülmesi halinde kazanılma durumu,davanın kazanılması durumunun ne kadar süreceği, davanın kazanılması durumunda tahsil edilecek vergi ve ceza ile uzlaşma tarihinde tahsil edilecek miktarın mukayese edilmesi, uzlaşmazlık konusu olan olayın biran önce çözümlenerek,ihtilaf sayısının azaltılması ve biran önce hazineye para girmesi durumu,uzlaşmazlığın sürmesi halinde idarenin katlanacağı külfet, V.U.K'nun 376. maddesinde belirtilen ceza indirimi miktarı gibi hususların dikkate alınması gerekir.

⁵⁰ ÖZBALCI,Y.:a.g.e.,s.874

d-Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi:

Bu toplantılar sonunda, bir uzlaşma olursa durum bir tutanakla tesbit edilir. Uzlaşmanın yapıldığına dair üç nüsha düzenlenen tutanağın imza aşaması da tamamlandıktan sonra, bunun bir nüshası derhal ilgili mükellefe, ceza sorumlusuna veya resmi vekillerine hemen komisyonda tebliğ edilmektedir. Diğer nüsha ise en geç üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. (Bu hususlar, V.U.K Ek: Madde 5'de belirtilmiştir.) Tutanağın üçüncü nüshası da uzlaşma dosyasına konur ve orada saklanır. Eğer uzlaşma görüşmeleri sonucunda taraflar arasında uzlaşma vaki olmaz veya temin edilemezse (Mükellef veya ceza sorumlusunun, resmi vekilin uzlaşma toplantısına gelmemeleri, gelipte tutanağı imzalamamaları veya ihtirazı kayıtle imzalamaları) durum üç nüsha olarak düzenlenen bir tutanakla tesbit olunur ve birer nüshası üç gün içinde ilgili vergi dairesi ve mükellefe tebliğ olunur.

Uzlaşmaya ilişkin tutanaklarda; yer, tarih ve saat bulunur. Ayrıca düzenlenen bu tutanakların her nüshasının noksansız olarak imza edilmiş olması gereklidir. Uzlaşmanın sağlanmış olduğu durumlarda, uzlaşma tutanağında ayrıca uzlaşılmış olan vergi ve ceza miktarı da gösterilir.

D-UZLAŞMANIN SONUÇLARI

Uzlaşma sonucunda; uzlaşma vaki olsun veya olmasın veya uzlaşma temin edilememiş olsun, mutlaka bir tutanak düzenlenir. Uzlaşmanın vaki olması veya uzlaşmanın sağlanması durumunda tanzim edilen tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya ceza muhatabı (vekilleri) tarafından imzalanır ve ilgili kişiye komisyonda tebliğ edilir.

V.U.K'nun Ek:5. maddesi hükmüne göre; uzlaşma komisyonu tarafından tanzim edilmiş olan uzlaşma tutanakları kesin mahiyette olup, gereği ilgili vergi dairesi tarafından derhal yerine getirilir. Vergi dairesi daha önce tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve vergi cezasını bir düzeltme fişi ile uzlaşma tutanağındaki miktara göre düzeltir.

Mükellef veya adına ceza kesilen kişi, üzerinde uzlaşmaya varılan ve uzlaşma tutanağı düzenlemek suretiyle tespit edilen hususlar hakkında, sonradan dava açamaz ve hiçbir merciiye şikayette bulunamaz. (V.U.K Ek:Madde 6)

1-Uzlaşmanın Temin Edilememesi:

V.U.K'nun Ek:Madde 5'in 4'üncü fıkrasında "Uzlaşmanın Temin Edilememesi " ve "Uzlaşmanın Vaki Olmaması" ibareleri birlikte kullanılmaktadır.Uzlaşmanın temin edilememesi;

-Mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma komisyonu davetine icab etmemesi,

-Komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağı imzalanmaması,

-Uzlaşma tutanağını ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi, hallerinde uzlaşma temin edilmemiş sayılır.

2-Uzlaşmanın Sağlanamaması:

Uzlaşmanın sağlanamamasını; tarafların uzlaşmanın tüm şartlarını yerine getirmiş olmalarına rağmen, uzlaşmazlık konusu olan vergi ve ceza miktarları üzerinde anlaşmaya varılmamış olmasıdır.

Vergi Mahkemesinde Dava Açılması

Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerinde incelenmesi; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır (V.U.K.Ek:Md.7).

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi 109. maddesinde belirtildiği üzere, "Uzlaşma isteminde bulunan mükellef, önceden aynı vergi ve cezaya karşı dava açmış ise davanın uzlaşma sonuçlanana kadar incelenmesi gerektiğinin vergi mahkemesine bildirilmesi ihtilafli işler servisinden servis notu ile istenir. Uzlaşma temin edilememesi halinde davanın incelenmesine devam edilmesi hususunun vergi

mahkemesine bildirilmesi için ihtilaflı işler servisine servis notu ile durumun bildirileceği" ;ayrıca ardından gelen madde hükmüne göre "Uzlaşma işlemleri sonuçlanmadan , uzlaşma konusu vergi ve ceza hakkında vergi mahkemesinin verdiği karar geçersiz olup , uzlaşma tutanağına göre gerekli işlemlerin yapılacağı" öngörülmüştür.Netice olarak uzlaşma talebinden önce veya uzlaşma talebiyle olsa dahi mükellef veya ceza muhatabının aynı vergi ve ceza için vergi mahkemesinde dava açmış olması uzlaşmayı engellememektedir. Uzlaşma talebi uzlaşma komisyonunca neticelendirilmeden vergi mahkemesince verilecek kararlar hükümsüz sayılacaktır. Uzlaşma talebinden önce açılmış bulunan ve incelenmeksizin vergi mahkemesinde bekletilmekte olan dava; uzlaşmanın vaki olmadığı için vergi dairesi ihtilaflı işler servisinde bildirilmesi üzerine ,davanın kalınan (duran) kısmından yeniden başlanacaktır.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellef veya ceza muhatabı;tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya,uzlaşmanın sağlanamadığına dair,tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.Bu takdirde dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.(V.U.K Ek:Madde 7)Bu uzlaşma tutanağının tebliğ edilmemiş olmasına rağmen uzlaşmanın vaki olmadığı öğrenilmesi üzerine açılan davanın yürütülmesinde bir sakınca bulunmamaktadır. Nitekim Danıştay'ın bu konuda çeşitli içtihatları bulunmaktadır.(51)

"Uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda ,mükellefler, buna ilişkin tutanağı kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde , vergi mahkemesinde dava açabilirler."(52)

"213 sayılı Kanununun 7.maddesinin 4.fıkrasına göre uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresinin 15 gün uzaması gerekir."(53)

51 Dn.4.D.28.9.1984,E:1982/4909

52 Dn.4.D.,12.3.1985 Tarih ve E.1984/4296,K.1985/785 (Kızılot Ş.,Danıştay Kararları ve Muktezalar,s.1036).

53 Dn.9.D.,10.10.1986 Tarih ve E.1986/2030,K.1986/2657 (Kızılot Ş.,Danıştay Kararları ve Muktezalar,s.1020)

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 8. maddesinin 3. fıkrasında bu kanunda yazılı sürelerin bitmesinin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde sürelerin ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı yolunda yer alan hükmün, ek onbeş günlük dava açma süresine uygulanıp uygulanmayacağı konusu tartışılmaktadır.

"Uzlaşma Komisyonu kararlarına karşı açılan davanın vergi mahkemesinin görevine girdiği ve uzlaşma komisyonuna başvuru süresi olan 30 günün çalışmaya ara verme süresi içinde bitmesi halinde uzlaşma komisyonları için çalışmaya ara verme söz konusu olmadığından sürenin uzamayacağı" hakkında D.3.D.,22.10.1986, E:1986/1190, K:1986/2058

Diğer önemli husus da, V.U.K Ek:Madde 7'de "Uzlaşmanın Vaki Olmaması" halinde vergi mahkemesinde dava açabileceği hüküm altına alınmış olduğu halde, "Uzlaşmanın Temin Edilememesi durumunda mükellef veya ceza sorumlusunun vergi mahkemesine müracaat edip edemeyecekleri konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Acaba, bu gibi durumlarda mükellef veya ceza muhatabı yargı yoluna başvurabilir mi? Nitekim uygulamada bu konuda Danıştay'ın birbirinden farklı kararlar verdiğini görmekteyiz. Sonunda içtihat uzlaşmanın temin edilememesi halinde de ek dava hakkında doğacağı yönünde birleştirilmiştir.⁽⁵⁴⁾

"213 sayılı V.U.K'nun "Uzlaşma" müessesesini düzenleyen hükümler arasında yer alan Ek:Madde 7.maddenin birinci fıkrasında belirtilen " Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir." denilmiş olmasının, aynı kanunun Ek:Madde 5.maddesinde "Uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak sayılan durumlarda dava açma yoluna gidilmesini engelleyip engellemediği konusunda Danıştay 9.Daire kararları ile 3.,4.,7. ve Vergi Daireleri Genel Kurulu Kararları arasında ortaya çıkan aykırılığın, dava önce dava açılmamışsa Ek:5.maddede uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak sayılan durumlarda da Ek:7.maddede belli edilen koşullarda dava açılabilirliği yönünden birleştirmesi sureti ile giderilmesi

⁵⁴ ÖZBALCI, Y.:A.g.e., s.876

gerekmektedir." (55)

Yeniden Uzlaşma Talebinde Bulunulamaması

Uzlaşma vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz. Ancak uzlaşma konusu tarhiyatta V.U.K'nun 116 ve müteakip maddelerinde belirtilen şekilde bir vergi hatası bulunduğu takdirde bu hata uzlaşmanın yenilenmesi sureti ile düzeltilebilir.

Cezada İndirim Talebinde Bulunması

Uzlaşmanın vaki olmadığı veya temin edilemediği hallerde, mükellef veya ceza sorumlusu dava açma süresi içinde olmak şartı ile, olaya V.U.K'nun 376. maddesinin uygulanmasını isteyebilir. Ancak, ceza sorumlusunun bu konuda yargı yoluna gitmemiş olması şarttır. (56)

Ceza muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar, uzlaşmadan vazgeçtiğini bildirerek de olayı V.U.K'nun 376. maddesinin uygulanmasını her zaman talep edebilir. (V.U.K Ek: Madde 9)

Ödeme

Uygulamaya konu olan vergi ve cezalar, uzlaşmanın vaki olması halinde, V.U.K'nun 112. (57) ve 368. (58) maddeleri hükümleri ile 2557 sayılı İdari Yargılama Usulu Kanununun 27. maddesinin sekizinci bent hükümleri uyarınca ödenir. (V.U.K Ek: Madde 8) (59)

V.U.K'nun 112. maddesine göre "İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmiş ise, taksit süreleri içinde, taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmiş ise geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir."

Vergi cezalarının ödeme zamanı ise, aynı kanunun 368. madde hükmü uyarınca; Vergi Cezaları ;

⁵⁵ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı , Tarih, 23.10.1986 ve E.1986/2, K.1986/2 (Kızılot Ş., Danıştay Kararları ve muktezalar, s.1014)

⁵⁶ AKSOY, Ş.:, A.g.e., s.166

⁵⁷ Özel ödeme zamanları

⁵⁸ Vergi cezalarının ödeme zamanı

⁵⁹ Yürütmenin durdurulması halinde

-Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmışsa dava açma süresinin bittiği tarihten ,

-Cezaya karşı dava açılmışsa,vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenen ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içerisinde ödenmesi" gerekmektedir.

Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2557 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 8 nolu bendi gereğince "Tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar,vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir." Ayrıca,ikmalen,re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda;

-Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere,kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren,son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar,

-Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade ve tarihinden itibaren,yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar,dava açılması nedeni ile tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenir.(V.U.K Madde 112)

3-Uzlaşmanın Sağlanmış Olması:

Uzlaşma Komisyonu;başkan ve üyeleri ile mükellef veya ceza muhatabının (veya bu kişilerin vekilinin) katılması ile toplanan uzlaşma komisyonunda,taraflarca yapılan görüşmeler sonucunda, uzlaşma sağlanırsa,uzlaşmanın sağlanmış olduğu bir tutanak komisyon başkanı ve üyeleri ile mükellef veya adına ceza kesilen tarafından imza olunur.Söz konusu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir.Bir nüshası da üç gün içinde vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma komisyonlarının (Ek:5.maddeye göre) tutulan uzlaşma tutanakları kesin olup , uzlaşmanın sağlanması durumunda bu tutanağın gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir.Bu konuyu "Uzlaşma Talebinin İncelenmesi" bölümünde açıklamıştık.

Vergi Mahkemesinde Dava Açılmayacağı

Uzlaşmanın sağlanması durumunda,uzlaşma konusu olan vergi ve cezalar(bunlardan biri üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisi) için vergi mahkemesinde dava açılmaz.

Danıştay kararı da bu yöndedir.

"Özgür iradesi ile uzlaşmaya başvuran yükümlünün uzlaşma vaki olduktan sonra bu konuda herhangi bir şekilde dava ve şikayet yoluna gidilemeyeceği,bu hususu düzenleyen yasa maddesi hükmünün hak arama özgürlüğünü kullandığının düşünölemeyeceği h.k(D.4 D.25.1.1989 E:1988/1461,K:1989/1386)"

Takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve cezası hakkında uzlaşmaya varıldıktan sonra,bu matrahın artırılması için vergi dairesi tarafından dava açılıp açılmayacağı hususunda;Danıştay Vergi Dava Daireleri arasında farklı kararlar verilmiş olmakta birlikte ,konu Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca intikal ettirilmiştir.Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu,uzlaşmazlık konusu olayı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararından sonra ve aynı yönde karara bağlanmıştır.

"Takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve vergi cezası hakkında uzlaşma sağlanması halinde vergi idaresince matraha itiraz edilemeyeceği h.k(D.V.D.K.24.1.1986,E:1984/30, K:1986/1)"

"Takdir komisyonu tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve ceza hakkında,uzlaşma sağlanması halinde takdir edilen matrahın azlığından söz edilerek,arttırılması istemi ile vergi dairesi tarafından açılan davanın incelenmesi olanağı bulunmamaktadır."(D.İ.B.K.2.7.1985 E:1985/5,K:1985/4)

Uzlaşma sağlandığı takdirde uyuşmazlık sona ermiş olacağından, buna rağmen aynı uzlaşmazlığın vergi mahkemelerinde devam edilmesini istemek,kanun koyucunun,uzlaşma müessesesi ile getirmek istediği amaca ters düşecektir.Dolayısıyla,uzlaşma talebinden önce açılmış bulunan ve incelenmeksizin vergi mahkemesinde bekletilmek ve

uzlaşmaya konu olan dava;uzlaşmanın sağlandığı ilgili vergi dairesi ihtilaflı işler servisinde vergi mahkemesine bildirilmesi üzerine söz konusu dava vergi mahkemesinde bakılamayacağı gibi bu dava düşer ve karar vermeye yer olmadığı şeklinde sonuçlanır.

"İtiraz edildikten sonra uzlaşma talebinde bulunan vergi ve ceza hakkında uzlaşmaya varılması halinde,bu tarihten sonra verilen itiraz,komisyonu kararının hukuki bir sonuç doğurmayacağı ve hükümsüz bulunduğu h.k."(D.3.D.25. 5.1984 E:1983/4393, K:1984/1970)

Uzlaşma sonucunda,uzlaşma ister vergi ve cezada ister sadece vergi veya sadece cezada yapılmış olsun her ikisinde de uzlaşma sağlanmış sayılır.Dolayısıyla da,mükellef ne vergi ne de cezaya karşı dava açamaz.(V.U.K. Gnl. Tb.65)

Cezada İndirim Talebinde Bulunulmayacağı

Uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşmaya konu olan ve uzlaşmış bulunan vergi ve cezalar için, V.U.K'nun 376. maddesinde belirtilen,ceza indirim talebinde bulunulmayacağı gibi,mükellef veya ceza sorumlusunun talebi üzerine ceza indirimi uygulanmış vergi ve cezalar için de uzlaşma talep edilemez.(V.U.K Ek:Madde 9)

Kanun mükellef için sadece şu hakkı tanımıştır.Ceza muhatabı uzlaşma tutanağı imzalamadan şayet uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirirse ,o zaman 376. maddeye göre ceza indirimi talebinde bulunabilir ve bu haktan yararlanabilir.

Bu konuda özellik taşıyan bir durum da,mükelleflerin süresi içinde hem V.U.K'nun 376. maddesi hükümlerince göre cezada indirim isteminde,hem de uzlaşma isteminde bulunmaları durumunda öncelikle hangi istemin esas alınacağı konusuna ilişkindir.Kanunda bu konuda açık bir hüküm olmamakla birlikte,idare uzlaşma hükümlerinin ruhu ve konusundaki amacı gözönüne alınarak uzlaşmaya öncelik tanınması gerekeceği sonucuna varılmıştır.⁽⁶⁰⁾Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın bir muktezası vardır.

⁶⁰ KIZILOT,Şükrü:Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma, Mali Sorunlara Çözüm ,S.10,11 Kasım 1988 ,s.12

"Cezada indirim talebinin uygulanması halinde uzlaşma,uzlaşma hükümlerinin uygulanması halinde ise,cezada indirim uygulanmaz.Önce uzlaşma isteyen mükellef,bundan vazgeçip cezada indirim isteyebilir.Her iki başvurunun da birlikte yapılması durumunda uzlaşmaya öncelik tanınır"(61).

Ödeme ve Gecikme Faizi

Uzlaşma sağlandığı takdirde,üzerinde uzlaşmaya varılan ve ödenmesi gereken vergi ve cezalarla ilgili uzlaşma tutanağının, vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmiş ise kanuni ödeme zamanında;şayet ödeme zamanı kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ,ödeme süresi geçmiş olan vergi ve vergi cezalarının tamamını,uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ödenmesi gerekir.(V.U.K Ek:Madde 8)

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalarda uzlaşma vaki olduğuna dair tutanakla belirlenen vergi ve ceza ile hesaplamak gecikme faizi tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilir ve uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay vade verilir.Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgili tebliğ edilmiş ise kanuni ödeme zamanlarında ödenir.

Üzerinde uzlaşma sağlanmış olan vergi ve cezanın süresinde ödenmemesi halinde,uzlaşmanın geçersiz sayılmasını gerektirmeyip, süresinde ödenmeyen bu vergi ve cezanın tahsili için 6183 sayılı A.A.T.U.H.K'nun hükümlerine göre işlem yapılır.Uzlaşma sağlanmış olan vergi miktarına,söz konusu verginin,kendi vergi konularında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren,uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süreler için ayrıca gecikme faizi hesaplanır.Ancak,uzlaşma tarihinden sonraki 1 aylık ödeme süresi için ise, herhangi bir gecikme zammı veya gecikme faizi hesaplanması mümkün değildir.Bu konu V.U.K 172 nolu tebliğ ile açıklanmıştır.(62)

61 M.B. Muk.25.12.1985 tarih ve 124475-4048/82947 sayılı Karar

62 R.6,26.2.1986 No:19031

E-TARHİYAT SONRASI UZLAŞMADA GECİKME FAİZİ UYGULANMASI

1-1.1.1983-31.12.1985 Tarihleri Arasında Yapılan Faiz Uygulaması:

2577 Sayılı Kanunla vergi mahkemelerinin kurulmasıyla itiraz komisyonlarında uygulamadan kalkmış olduğundan, bu değişikliğe paralel olarak V.U.K'nun 112. maddesinin 3. bendi 2686 Sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiş; daha sonra da 2791 Sayılı Kanunla eklenen bend hükmü ile "açtıkları dava sonucu haksız çıkan mükellefler, itilafli kısmın kesinleşen ve ödenmemiş olan miktarı üzerinden, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin son gününü takip eden tecil faizi oranında bir faizi de aynı süre içinde ödemek mecburiyetindedirler" denilmiştir.

Görüldüğü üzere yalnızca dava aşamasındaki gecikmeler için faiz alınıyor.

2-1.1.1986 Tarihinden İtibaren Yapılan Faiz Uygulaması:

Eskiden yalnızca dava aşamasındaki gecikmeler için faiz alınırken 3239 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle tarhiyatın ilgili olduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden; ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihi veya yargı organının kararının tebliğ tarihi ya da uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih arasındaki süre için gecikme faizi hesaplanması öngörülmüştür.

Gecikme faizi sadece ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi asıllarına uygulanır. Vergi cezaları için gecikme faizi uygulanması söz konusu değildir⁽⁶³⁾.

Gecikme faizinin Anayasa'ya uygunluğu tartışılmaz. Anayasa Mahkemesi'nin konuya ilişkin kararı vardır.⁽⁶⁴⁾ Anayasa mahkemesi kararı özetle;

-Gecikme faizinin alınmasının, devlet parasına tasarrufta bulunmanın bedeli ve paranın satın alma gücünün korunması ve diğer yandan vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödeyemiyen yükümlü

⁶³ İrfan ERMİN, *Gecikme Faizi, Vergi Dünyası*, S.103, Mart 1990, s.13

⁶⁴ 27.9.1988, E:1988/7, 9, 16 K:1988/27, 28, 29, sayılı kararları R: 6, 26.12.1988, 20031

arasında doğacak eşitsizliğe fırsat verilmemiş olunması nedenleri ile;Anayasanın 2. maddesinde belirtilen "Sosyal devlet" ve "Hukuk Devleti" ilkelerine aykırı bir yönün bulunmadığı.

-Devletin tahsil ettiği verginin bir kısmını veya tamamını geri verirken "faiz ödenmiyor" savı;bir eksik düzenleme iddiası olup,anayasaya aykırılık nedeni olamaz.

Yasa koyucu istediği zaman eksikliği giderebilir.

-Vatandaşlara yüklenen çeşitli yükümlülüklerin devlet tüzel kişiliğine de aynen yüklenmesini istemek eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığı gibi toplumsal yaşamın adalet ve istikrar içinde devamını mümkün kılan "devlet" kavramının üstün anlamı ile de bağdaşmadığından düzenlemenin Anayasa'nın 10'. maddesine (kanun önünde eşitlik)aykırı bir yönün görülmediği,

-Gecikme faizi ile yapılan,paranın asıl sahibi olan devlete geri verilmesi olduğu,bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizinin ek bir mali ceza olarak nitelendirilemeyeceği iddiasına katılmak mümkün olmadığından,Anayasa'nın 36. maddesine (Hak arama hürriyeti) aykırı bir yönü bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

-Anayasanın 73. maddesi vergi yükümlülüğünü düzenleyen maddedir.Dava konusu bent ile gecikme faizi ise,yükümlülüğün vaktinde yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan ek bir yükümlülük olup tamamen yükümlülüğünün kusurundan doğan istisnai bir yükümlülüktür.Gecikme faizi,devlet hazinesine girmesi gerektiği halde girmeyen paranın fiyatını yükümlüye ödetme amacını güden ekonomik bir önlem olduğundan,belli koşullar altında ve belli yükümlülükler için doğan bu ek yükümlülüğü vergi adaleti ilkesini düzenleyen anayasa hükmü ile ilişkilendirmek doğru olmaz.Bunun içindir ki,gecikme faizinin vergi adaletini ihlal eden ve Anayasanın 73. maddesine göre aykırı bir yönü yoktur.

Gecikme faizinin hesaplanıp ödeme emriyle istenmesi idari bir işlem olup ,buna karşı yargı yolu açık olduğuna göre Anayasanın 125. maddesinin (yargı yolu)olumlu veya olumsuz koşullar olarak öngördüğü durumlara aykırı bir yön bulunmamaktadır.Görüldüğü gibi "gecikme faizine" ilişkin hükümlerin Anayasaya aykırı olmadığı yönünde karara bağlanmıştır.

Tıpkı banka kredilerinde faiz uygulanmasında olduğu gibi birikimli faiz hesaplama yöntemi ile gecikme zammı ve gecikme faiz

uygulaması başlatmıştır.Böylece daha önce sıkca başvurulduğu gibi vadesi geçmiş vergi borçlarının yalnızca asıllarını ödeyerek gecikme zammı ve gecikme faizinden kurtulma imkanı ortadan kalkmıştır.⁽⁶⁵⁾

⁶⁵ DOĞRUEL, Emin: '*Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Tecil Faizi*'
Uygulamalı Mevzuat Dergisi, S.16, Mart 1991, s.30

İKİNCİ BÖLÜM

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİ

I-TANIMI

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere; salınacak vergi ve cezanın tarhiyatının yapılmasından önceki anlaşma, bir başka deyişle; vergi inceleme safhasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir.

Bu uzlaşma müessesesi, 3239 sayılı kanunun 33. maddesi ile 1.1.1986 tarihinden geçerli olmak üzere vergi sistemimize V.U.K'nun Ek:11.maddesi olarak girmiştir. Yine uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar ise kanunun öngördüğü şekilde 16.2.1987 tarih ve 19374 sayılı R.G'de yayımlanan "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ile düzenlenmiştir. 24.6.1994 tarih ve 4008 Sayılı Kanun ile tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezalarda değişiklikler yapılmıştır.

Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve uyuşmazlıklara düşülmesi uygulamanın doğal bir sonucudur.

Mükellef ile idare arasındaki söz konusu anlaşmazlık ve görüş ayrıcalıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına daha az başvuru olacaktır.

Bu müessesenin amacı; vergi uyuşmazlıklarını asgariye indirmek, vergi idaresi ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkların daha başlangıç safhasında, tarh işleminden önce çözerek, hem uyuşmazlığı ortadan kaldırmak hem de yargı organlarına daha az itilaf gitmesini sağlamaktır.⁽⁶⁶⁾ Özellikle mükellefler ve ceza muhataplarının vergi davası açmaları ve kaybetmeleri halinde ek bir gecikme faizine katlanmak zorunda olacakları için tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu tercih edebilmektedirler.

⁶⁶ EROĞLU, Nurettin: "Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu", Ankara 1995, 2. Baskı, s. 235

24.06.1994 tarih ve 4008 Sayılı Kanununun 22.maddesiyle 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren Ek 11.maddenin 1.fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmişti. (67)

"Maliye Bakanlığı; vergi incelemesine dayanılarak alınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak: inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tesbitler nedeniyle alınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma mevzu yapılamaz.

16.02.1987 gün ve 19374 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1.03.1987 tarihinde yürürlüğe giren tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin ikinci maddesinde vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve V.U.K'na göre Maliye Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi , resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezaların "usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil" tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına gireceği belirtilmiştir.

A-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN TANIMI

Kavram tanımlanmasından anlaşılacağı üzere tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi tarhiyat aşmasından önce,bir başka ifadeyle; inceleme safhasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir.Bu nedenle de,olayın doğrudan takdir komisyonuna intikali halinde (örneğin, beyanname vermeme halinde)tarhiyat öncesi uzlaşma müessesinin uygulanması mümkün olmamaktadır.

B-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAM VE KONUSU

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi; mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapılırken bulunacak vergi matrah farkları bunlara göre kesilecek vergi ve cezalarının tarh edilmesinden önce vergi idaresi ile mükellefin pazarlık sonucu anlaşmalarıdır. (68)

V.U.K'nın ilgili maddesine göre ;

⁶⁷ GÜREL,Erdal:Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı ile İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve uygulamaları,Vergi Sorunları Dergisi, S.76,s.64.

⁶⁸ TUNCER,Selahattin:Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ,İktisat ve Maliye Dergisi,1987,S.2,s.209

"Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma yapılmasına izin verilebilir."denilmektedir.

24.06.1994 tarih ve 4008 Sayılı Kanunun 22.maddesiyle 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren Ek:11.maddenin 1.fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Maliye Bakanlığı ;vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma yapılmasına izin verilebilir.Ancak; inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tesbitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma mevzu yapılamaz.

Adı geçen kanunun Ek: 11.maddesinin son fıkrasında tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esaslar ve usullerin yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir.

Yukardaki değişmeden önceki Ek 11.madde 1.fıkra hükmü ve yönetmelik hükmü ile vergi incelemesine dayanılarak salınacak bütün vergi resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezalar, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil" tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girdiği halde , 4008 Sayılı Kanunla değişikliğe uğrayan Ek: 11.maddesinin 1.fıkra hükmü ile inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tesbitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezasının tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamayacağı belirlenmiştir.

Yasada yapılan bu değişiklik 1.1.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.Bu tarihten önceki vergi incelemesine dayanılarak salınacak bütün vergi ve kesilecek cezalarda eski kanun ve yönetmelik hükümleri uygulanacaktır.

Belediye ve il özel idarelerine ait vergi, resim ve harçlarla bunlara ait cezalar ise ,Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Yine Gümrük ve Tekel İdarelerince alınan vergi ,resim ve harçlar ile bunların cezaları da V.U.K'nun kapsamına girmediğinden tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemeyecektir.

**1-Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılabilmesi İçin Bir Vergi
İncelemesine Dayanması Gerekmektedir:**

Ek 11. maddenin eski ve yeni şekliyle getirilen hükümlerinde tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılabilmesi için salınacak vergi ve kesilecek cezaların bir vergi incelemesine dayanması gerekmektedir. Bir vergi incelemesine dayanmayan tarhiyatlarda Tarhiyat Öncesi Yönetmeliği'ni uygulama imkanı yoktur.

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

Niçin? Takdir komisyonu kararları vergi incelemesi sayılmamaktadır? V.U.K'nun 135. maddesinin 1. fıkrasında vergi incelemesi (4008 Syl.Kn.3'ncü maddesi ile değişen şekli) "Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük Mal Memuru, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları veya Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır. İlgili kanun maddesinin 2. fıkrasında (3418 Syl.Kn.un 31'nci maddesiyle değişen şekli) Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolleri ve Stajer Gelirler Kontrolörleri, her durum ve takdirde inceleme yetkisine haizdir." denilmektedir.

İşte yukarıdaki ilgili kanun maddesi uyarınca takdir komisyonunun vergi incelemesi yapması mümkün olmadığından yapmış oldukları matrah takdirleri de V.U.K'nun 30. maddesine göre olmasına rağmen salınacak vergi ve kesilecek cezalardan tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Bu nedenle yayımlanan 15.3.1984 gün ve V.U.K-1-24490-385/16529 sayılı 1984/2 sayılı V.U.K'nun iç genelgesinde de özellikle re'sen tarhiyatı gerektiren hallerden herhangi birinin Vergi Dairesince tesbiti halinde (Vergi Beyannamelerinin Kanuni ve ek süre geçtiği halde verilmemesi (V.U.K'nun 30/1) beyannameler kanuni ek sürede verilmekle beraber matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemiş bulunması, V.U.K uyarınca tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş veya geç tasdik ettirilmiş olması (V.U.K 30/3) gibi

durumlarda) olayın matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmesi yerine vergi incelemesi yapılmak üzere Defterdarlıklara intikalinin yapılmasının gerektiği, Defterdarlıkların ise yapacakları değerlendirmeler sonucunda incelenecek konunun özel bilgi ve ihtisası gerektirmesi halinde merkezi denetim elemanlarınca incelenmesinin sağlanması için Bakanlığa intikalini sağlayacakları belirtilmiştir. Böylece mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinden yararlanması sağlanmış olacaktır. Ancak, tarh zaman aşımının dolmasına çok kısa bir süre kalmışsa (Takdir komisyonuna başvurulması zaman aşımını kesmektedir) konunun takdir komisyonuna sevk yapılacağı sevk yapılan işlemler üzerinden yapılan tarhiyat ve kesilecek cezalar Tarhiyat Öncesi Uzlaşma'dan yararlanamayacaktır.

Diğer bir husus ise V.U.K'nun mükerrer 30. maddesine göre yapılan idarece tarhiyatlarda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamı dışında tutulmuştur.

2-Vergi Beyannamesi Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Verilmişse Tarhiyat Öncesi Uzlaşmadan Yararlanabilecek midir?:

24.06.1994 gün ve 4008 Sayılı Kanunla, V.U.K'nun 30.maddesinin 2.fıkrasının 1 nolu bendi;"Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse" şeklinde değiştirilmiştir.

Kanun maddesinin değişmeden önceki şekli ise;"Vergi Beyannamesi kanuni sürenin sonunda başlayarak 15 gün geçtiği halde verilmemiş olursa " şeklinde idi. Bu bende istinaden ilgili V.U.K'nın iç genelgesine göre ; kanuni sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde beyanname veren mükelleflere kesilen vergi cezaları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamı dışındadır. Şöyle ki süresinde verilmeyen vergi ve harç beyannameleri V.U.K'nun 352-I/1 bendi uyarınca genel usulsüzlük cezası gerektirir. Ancak bir vergi incelemesi gerektirmediği için kesilen genel usulsüzlük cezası Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Yine 4008 Sayılı Kanunun 2. maddesiyle V.U.K'nın 30.maddesinin 4.fıkrası "Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra

kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz" şeklinde değiştirilmiştir.

İlgili kanunun değişmeden önceki fıkrası ise ;"Vergi beyannamelerini ek süre geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamelerinde göstermiş oldukları matrah üzerinden gerekli tarhiyat yapılır ve mükellefin beyanında fazla bir matrah hesaplandığı takdirde , bu matrah farkı için re'sen vergi tarh olunur." şeklinde idi. Bu fıkraya istinaden ilgili V.U.K'nun iç genelgesine göre ; kanuni sürenin sonundan itibaren 15 gün geçtikten sonra pişmanlık talebi olmaksızın verilen beyannameler ile ilgili olarak V.U.K'nun 30.maddesinin 4.fıkrası uyarınca yapılacak tarhiyat nedeniyle kesilen vergi cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır. Yine burada da beyannamenin süresinde verilmemesinden dolayı V.U.K'nun 352/I-1.maddesi uyarınca mükellefe birinci derece genel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak takdir komisyonuna sevki yapılacak, takdir komisyonunca mükellefin beyanından fazla bir matrah takdir edilecek olursa aradaki fark için vergi dairesince gerekli cezalı tarhiyat istenecektir. İşte kesilecek genel usulsüzlük ve istenecek ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Çünkü yapılacak tarhiyat vergi incelemesine dayanmamaktadır.

İşte yapılan kanun değişikliği ile kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannamelerinde gösterilen matrah üzerinden vergi dairesince re'sen gerekli tarhiyat yapılacak ve bu beyannameler önceki gibi re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir.Ancak vergi dairesince gerekli görüldüğü takdirde incelemeye sevki yapılacaktır. Böylece incelemeye alınmış mükelleflerin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma müessesesinden yararlanması yasal yönden sağlanmış olacaktır.

3-Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Konusu Yapılabilecek Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezaları:

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 2.maddesi parantez içi hükmüne göre , usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına alınmıştır. Ancak madde metninde anlaşılacağı üzere , kesilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük

cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilmesi için bunların vergi incelemelerine dayanılarak kesilmesi gereken usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olmaları gerekmektedir. Bu nedenle vergi inceleme elemanlarının vergi incelemeleri dışında yaptıkları yoklamalar sırasında veya vergi inceleme yetkisi bulunmayan ve V.U.K'nun 127. maddesine istinaden kendilerine yoklama yetki belgesi verilmiş olan yoklama memurlarının yapmış oldukları tesbitler üzerine kesilen ve 15.12.1986 gün ve 24475-4193/88586 sayılı 1986/7 sıra numaralı V.U.K iç genelgesinde uzlaşma konusuna girmeyeceği belirtilen usulsüzlük cezaları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamına girmeyecektir.

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

4-Kaçakçılık Cezalı Tarhiyatı Gerektiren Vergi ve Kesilecek Kaçakçılık Cezasının, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Mevzuu Yapılamayacağı:

Ek 11.maddenin değişiklikten önceki hükmü ise "Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebilir." şeklinde idi.

İlgili maddede yapılan değişiklik gerekçesinde de;"Kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ,vergi incelemeleri sırasında kaçakçılık suçu cezası kesilmesini gerektiren fiillerin tesbiti nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası ,(....) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma mevzuundan çıkarılmaktadır.

Mevcut düzenlemeye göre ,vergi dairelerince yapılmış olan tarhiyatlara kaçakçılık cezasının kesilmiş olması veya vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarda kaçakçılık cezasının kesilmesinin önerilmiş olması durumlarında mükelleflerin talepleri halinde ,(...) tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sırasında kesilen veya kesilmesi önerilen kaçakçılık cezaları uzlaşma konusu olabilmekte idi.

Bu kanunla V.U.K'nun 344.maddesinde yapılan değişiklikle kaçakçılık suçu cezası münhasıran , mükelleflerin kasıtlı olarak vergi kaçırmaları fiillerine bağlanmakta , yalnızca bulunan matrah farklarının belli hadleri aşması nedeniyle kaçakçılık suçu kesilmesi uygulamasına son verilmektedir.344. maddede yapılan bu değişikliğe paralel olarak , sahte belge düzenlemek , kullanmak, çift defter tutmak gibi hileli yollara başvurarak kasten vergi ziyana sebebiyet verenlerin ,uzlaşma gibi hafifletici uygulamalardan yararlanmalarını önlemek için , kaçakçılık suçu cezası kesilmesini gerektiren fiillere bağlı vergi ve cezalar (...) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamından çıkartılmaktadır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Kaçakçılık cezasını gerektiren kaçakçılık suçu 4008 Sayılı Kanununun 13. maddesiyle değişikliğe uğramıştır. Bu madde ile V.U.K'nun 344. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Değişikliğe uğrayan bu kanun maddesinin gerekçesinde de ;"(.....) maddenin 1 ile 6 numaralı bentlerinde yer alan fiillerle vergi ziyana sebebiyet veren mükelleflerin kaçakçılık suçu cezası ile cezalandırılmalarının yanı sıra ceza mahkemelerince de mutlaka yargılanmaları sağlanacak ve adlarına kaçakçılık cezası kesilenler tarhiyat öncesi uzlaşma(.....) gibi hafifletici hükümlerden yararlanamayacaklardır.

Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan madde hükümleri uygulanacaktır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Her iki madde değişikliği gerekçesi de birbirine paralel olarak düzenlenmiş ve kaçakçılık suçunu gerektiren vergi ve ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır.

13 Ağustos 1994 tarih ve 22020 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan V.U.K 229 no'lu Genel Tebliğinin IX. bölümünde 4008 Sayılı Kanunun 22.maddesiyle 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren olan Ek: 11.maddeye ait fıkra değişikliği ile ilgili açıklama getirilmiştir. Bu tebliğe göre ;Ek: 11.maddenin 1. fıkrasında yapılan düzenleme sonucu ,ikmalen ,re'sen veya idarece tarh edilen vergilere kaçakçılık suçu cezasının kesilmesi halinde hem vergi hemde cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiğinden 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairelerince ikmalen ,re'sen veya idarece tarh edilecek vergilere kaçakçılık suçu cezasının kesilmesi halinde gerek vergi gerekse ceza için uzlaşma yapılmayacaktır. 1.1.1995 tarihinden önce veya sonra hangi tarihte tebliğ edilmiş olursa olsun 31.12.1994 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ikmalen , re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere kesilen kaçakçılık cezaları için 1.1.1995 tarihine kadar yürürlükte olan hükümler uygulanacak ve mükelleflerin talep etmeleri halinde bunlar uzlaşma komisyonlarınca günü tayin edilerek uzlaşma mevzuu yapılacaktır.

Diğer taraftan yeni düzenleme sonucu sadece kaçakçılık suçu cezası kesilen veya kesilecek olan tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışında kalmış olduğundan kusur veya ağır kusur cezası kesilmiş veya kesilecek olan tarhiyatlar için mükelleflerin uzlaşma talep etmeleri halinde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarınca bu talepler değerlendirilecek , yürürlükteki uzlaşma hükümleri çerçevesinde gereğince işlem yapılacaktır.

Veraset ve intikal vergisi ile yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. (69)

⁶⁹ YÜCEL, Tuğay: ' Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Değerlendirmeler', Vergi Dünyası ,Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Yıl: IV, Nisan 1988, S.80, s.26

II-TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARININ OLUŞTURULMASI

A-GENEL OLARAK

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinin yapılabilmesi, ilgili uzlaşma komisyonlarının kurulmuş olmasına bağlıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin II. bölümünde de komisyonların ne şekilde oluşturulacağı, 5., 6. ve 7. maddelerde düzenlenmiştir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde komisyonların oluşumu vergi incelemesini yapan inceleme elamanının merkez veya mahalli inceleme elamanı olmasına göre değişik düzenlenmiştir.

B-MERKEZİ İNCELEME ELEMANLARINCA YAPILACAK İNCELEMELERDE KOMİSYONLARIN OLUŞUMU

1-Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelerle İlgili

Uzlaşma Komisyonunun Kuruluşu:

Merkezi inceleme elemanlarınca devamlı çalışma yerlerinde incelemeler için kurulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu;

a-İncelemeyi yapanların kurul mensubu merkezi inceleme elamanı olması halinde ilgili Kurul Başkanlarınca belirlenecek birisi başkan olmak üzere üç merkezi denetim elamanından,

b-İncelemeyi yapanların Gelirler Genel Müdürlüğü merkezi inceleme elemanları olması halinde, ilgili Genel Müdürlükçe tesbit edilecek birisi başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından oluşur.

Kurul veya Genel Müdürlüklere mensup merkezi inceleme elemanlarının devamlı inceleme yerlerinde Grup Başkanlıklarının bulunması halinde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda görev alacak inceleme elemanlarının belirlenme yetkisi, Grup Başkanlıklarına devredilebilecektir. Buralarda ,gerektiğinde birden fazla sayıda komisyon oluşturulması da mümkündür.

**2-Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelerde Uzlaşma
Komisyonlarının Kuruluşu:**

Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapacakları incelemelerin sonucuna göre tarh olunacak vergi ve kesilecek vergi ve cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yapma yetkisini haiz uzlaşma komisyonlarının oluşumu, Yönetmeliğin 5.maddesinin 4.fıkrasında çeşitli olasılıklara göre belirlenmiştir.⁽⁷⁰⁾

Merkezi inceleme elemanlarının çalışma yerlerinde (turnelerde) yapılan incelemelerde, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dahil üç inceleme elemanından oluşur. Ancak, komisyonun üç inceleme elemanından oluşturulması mümkün olamıyorsa, komisyon üyeleri iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdüründen teşekkül edebilir. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka inceleme elemanı seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli inceleme elemanı komisyon başkanı olur. Ayrıca, vergi incelemesinin bir ekip tarafından yapılması halinde, vergi incelemesini yapan ekibin başkan ve üyelerin hiç birisi komisyon üyesi olamazlar. Komisyona, sadece bilgi vermek ve inceleme hakkında açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler. İncelemeyi yapan inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanı, gerekli gördüğü hallerde komisyona katılmak üzere inceleme elemanlarının Bakanlıktan (inceleme elemanının mensup olduğu kurul veya Genel Müdürlükten isteyebilecektir.

**C-MAHALLİ İNCELEME ELAMANLARINCA YAPILAN İNCELEMELERDE
UZLAŞMA KOMİSYONLARININ OLUŞUMU**

V.U.K'nun 139. maddesi, vergi incelemesine yetkili olanları belirlemektedir. Mahalli inceleme elemanı, Defterdar, Vergi denetim elemanları ve Vergi Dairesi Müdürleridir.

Mahalli inceleme elemanı tarafından il merkezi veya ilçede vergi incelemesi yapıldığı zaman mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma

⁷⁰ CANDAN, Turgut: 'Uzlaşma XXIII', Maliye Postası, S.293, Kasım 1992, s.48

talebinde bulunduğu takdirde, defterdar başkanlığında, yine defterdarın seçeceği bir kontrol memuru ile ilgili vergi dairesi müdürü uzlaşma komisyonu oluşturacaktır. Defterdar herhangi bir nedenle uzlaşma komisyonu toplantısına başkanlık edemezse, defterdar yerine başkan olarak, defterdar yardımcılarının birisini veya gelir müdürünü vekil tayin eder. Vergi dairesi müdürünün ise komisyon toplantılarına katılması zorunlu olup, yerine vekaleten üye tayin etmesi söz konusu değildir. Ancak izin, hastalık veya başka bir nedenle vergi dairesi müdürünün olmaması halinde, ilgili vergi dairesi olarak vergi dairesi müdürüne vekalet eden kişi katılır.

Vergi incelemesini (hangi yetkili olursa olsun) yapan komisyon üyesi olamaz. Ancak, uzlaşma komisyonu toplantısında açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilir. İncelemeyi yapan ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde, defterdar komisyon üyesi olarak ilgili vergi dairesi müdürü yerine başka bir vergi dairesi müdürü veya gelir müdürünü belirler. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma taleplerinin fazla olması veya gerek görülen diğer durumlarda birden fazla mahalli uzlaşma komisyonu kurulabilir. Komisyon kurma yetkisi ise ilgili Defterdara aittir.

D-BÖLGESEL UZLAŞMA KOMİSYONLARININ OLUŞUMU

İncelemeyi yapan merkezi inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine incelemeyi yapan mensup olduğu kurul veya genel müdürlük, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir.

Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda incelemeyi yapanın mensup olduğu kurul veya genel müdürlük üç kişilik uzlaşma komisyonu belirler ve tarhiyat öncesi uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. (71)

⁷¹ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin yetki maddesinde "Yönetmelik hükümlerine görev uzlaşma komisyonu tespit edilmemiş iken vergi incelemelerinde yetkili uzlaşma komisyonu Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

**E-KOMİSYONLARIN YETKİLERİ, UZLAŞABİLECEKLERİ VERGİ VE CEZA
MİKTARI**

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının tamamı için, uzlaşabilecekleri vergi ve ceza konusunda (vergi incelemesi sonunda bulunan matrah ve matrah farkı, salınacak vergi veya vergi farkı ya da kesilecek vergi cezasının miktarı konusunda) herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. Usulüne göre oluşan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları salınacak vergi ve kesilecek vergi cezası miktarı ne olursa olsun, uzlaşma için diğer şartlar mevcut ise uzlaşma yapılabilir.

Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu da vergi ve cezalarda, komisyonda yapılacak indirim konusunda da bir sınırlama söz konusu olmayıp, uzlaşılacak vergi ve ceza miktarındaki yetki, tamamen uzlaşma komisyonlarına bırakılmıştır. (72)

**III-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİ, UZLAŞMA TALEBİNİN SÜRESİ
VE UZLAŞMANIN YAPILMASI**

A-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİ

1-Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler:

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekil vasıtası ile (tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri yoluyla) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması şarttır. (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Ynt.Md:8) Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, mükellefi temsil edecek vekilin avukat olması şartı yoktur. Ayrıca, uzlaşma isteminin inceleme tutanağında yer alması halinde uzlaşma istenmiş anlamında kabul edilmiştir. Bu yol daha kestirme ve taraflar için en basit olanıdır. Ancak, mükellef veya ceza muhatabının daha önce veya davet üzerine de istemde bulunması mümkündür. Davet üzerine uzlaşma,

⁷² EROĞLU, N:a.g.e., s:725

mükelleflerin veya ceza muhataplarının bilgisi dışında yapılan incelemelerde söz konusu olmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemeyen mükellef veya ceza muhatabının tarhiyattan sonra uzlaşma talep etme hakkı saklıdır. Bir başka deyişle; bu durumlarda tarhiyattan sonra uzlaşma mümkün olabilmektedir.

Bilindiği gibi tüzel kişiliğe sahip şahıs ortaklıklarında (kollektif ve adi komandit şirketlerinde), vergiler; ortaklar adına, cezalar tüzel kişilik adına kesildiğinden "ortaklarının tamamının hem cezada hem de kendi adlarına salınan vergilerde uzlaşma talebinde bulunmaları halinde, uzlaşma taleplerinin kabul edileceği, 147 No.lu V.U.K Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Anılan tebliğde ortaklardan birinin veya birkaçının yurt dışında bulunması; yada yurt içinde bulunmakla beraber adreslerinin tesbit olunamaması gibi zorunlu hallerde, uzlaşmanın tüm ortakları kapsamı prensibinin dışına çıkarak uzlaşma taleplerinin kabul edileceği açıklanmıştır.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmada, ortaklardan birinin uzlaşma talebinde bulunmaması halinde, diğer ortak veya ortakların uzlaşma hakkının bulunmaması gerekir. Bu durumda ortaklık adına kesilmesi istenen cezanın tümü üzerinde uzlaşma sağlanmalı ve cezanın ödenmesi bakımından uzlaşmayı yapan ortak veya ortakların sorumlu olması gerekir. Bu gibi farklı davranışlar, genellikle ortaklar arasındaki şahsi anlaşmazlıklardan kaynaklanmaktadır. Uzlaşma talep etmeyen ortağın ise uzlaşılan ceza için dava yoluna gitmesi mümkün değildir.⁽⁷³⁾

Ortaklıklarda inceleme tutanağının düzenlenmesi sırasında tüm ortakların tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin inceleme tutanağında veya tarhiyat öncesi uzlaşma talep tutanağı"nda yer alması gerekir. Ancak ortakların bir kısmının çeşitli nedenlerle bulunamaması halinde bu ortakların uzlaşmaya davet edilmesi gerekir.

Diğer yandan inceleme sırasında düzenlenen inceleme tutanağında tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin hüküme yer verilmişse veya ayrıca uzlaşma talebine ilişkin tutanak düzenlenmiş ise ya da mükellefçe dilekçe ile uzlaşma talebinde bulunulmamışsa, inceleme elemanının ilgiliyi uzlaşma talebinde bulunmaya davet etmesi gerekir. Davet

⁷³ ŞEKER, Sakıp: 'Uzlaşma ve Uzlaşmanın Sonuçları', Vergi Sorunları Dergisi, S.1991/IV, s.43

yazısının ilgiliye tebliğinden itibaren 15 gün içinde davete icabet etmemesi ya da dilekçe ile tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaması halinde tarhiyat öncesi uzlaşma istemediği varsayılır.Bu durumda tarhiyat sonrası uzlaşma talep hakkı saklıdır.

2-Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii:

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talepleri;vergi incelemesini yapan kişinin merkez inceleme elamanı olması halinde,incelemeyi yapan elemanı,inceleme elemanının bağlı bulunduğu ekip ve grup başkanlığına yapılabilir.Eğer incelemeyi yapan kişi mahalli inceleme elemanı ise kendisine,Defterdarlık veya Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığına yapılabilir.Yetkili merciler dışında makamlara yapılan uzlaşma talepleri geçersiz sayılır.

3-Uzlaşma Talebinin Şekli:

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri,yetkili mercilere yazılı olarak yapılır.Sözlü talepler geçersiz sayılır.

Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin ,vergi incelemesi ile ilgili inceleme tutanağında yer alması da ,ilgili mercie yapılmış uzlaşma talebi sayılır.

4-Uzlaşma Talebinin Bütünlüğü:

Yapılan vergi incelemelerinde aynı neviden salınacak vergi ve bu vergi dolayısıyla kesilecek olan cezalar uzlaşma yönünden bir bütünlük teşkil eder.Bu nedenle de yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin ,aynı nevi vergi ve cezalar bakımından bir bütünlük teşkil etmesi gereklidir.

Salınacak olan aynı nevi vergi ve bu vergi nedeniyle kesilecek cezalar için uzlaşma talep edilmelidir.Yoksa vergi ve cezadan bir kısmı için uzlaşma talep edilip ,diğer kısım için dava açılmaz. Ya da sadece vergi için uzlaşma talep edilirken ,vergi cezası için vergi mahkemesinde dava açılmaz.

Ancak yapılan vergi incelemesi sonucunda salınacak verginin, nevinin değişik olması veya aynı neviden bir vergi olmakla birlikte,

vergilendirme döneminin değişik olması durumunda ; vergi nevinin değişik olması veya vergilendirme döneminin değişik olması halinde ise, ayrı ayrı uzlaşma talep edilebilir. Bir vergi nevi veya bir vergilendirme dönemi için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilirken diğer vergi nevi için veya vergilendirme dönemi için vergi mahkemesinde dava açılabilir.

5-Uzlaşma Talebinin İncelenmesi:

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

Uzlaşma talebinin yönetmelikle belirtilen usul ve esaslara uygun olarak ve süresi içinde yapılmış olduğunun anlaşılması üzerine bu durum incelemeyi yapan elemanca ekip veya grup başkanlığına (Defterdarlık veya Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığına) bildirilir. Bundan sonra tarhiyat öncesi uzlaşma ilgili işlemlere devam edilir.

B-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİ SÜRESİ

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kendine özgü yapısı gereği uzlaşma istem süresinin farklılıkları bulunmaktadır.

1-Mükellef Bilgisi Dahilindeki İncelemelerde Uzlaşma Süresi:

Yönetmeliğin 9.maddesinde ;nezdinde inceleme yapılan kimselerin incelemenin başlangıcından , inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma isteminde bulunması mümkündür.

2-Mükellef Bilgisi Dışında Yapılan İncelemeler Nedeniyle

Uzlaşmaya Davet ve Uzlaşma Süresi:

Harici bilgilere dayanılarak ,mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde ,inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşma isteminde bulunmaya davet edebilir.

Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma görüşmesinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile tebliğ edilir. Bu durumda inceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenmelidir. Uzlaşmaya davet yazısı posta vasıtasıyla veya memur eliyle tebliğ edilebilir. Uzlaşma talep davetiyesinde tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde uzlaşma isteminde bulunabileceği mükellefe bildirir. (T.Ö.Y. Ynt md.9) Yoksa tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamaz.

Bilindiği gibi, tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 9. maddesinde davet üzerine mükellef veya vergi sorumlusunun davete katılma süresi 15 gün olarak belirlenmiştir. Ancak 1987/3 sıra numaralı V.U.K iç genelgesi (74) belirtilen 7 günlük süre ; mükellef veya ceza muhatabının yazılı olarak veya tutanakta belirteceği uzlaşma talebi ile ilgili olup uzlaşma gününün verilmesine ilişkin bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle idarenin uzlaşma toplantısı için gün vermesine ilişkin bulunmaktadır. Bu nedenle bu iki süreyi birbirine karıştırmamak gerekmektedir.

a-Uzlaşma Davetine Uyulması:

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

Bu maddenin uygulanmasında posta ile veya memur aracılığıyla gönderilen yazının tebliğ edilmeyerek geri gelmesi, tebliğ edilmeme-yi ifade eder.

Bu hüküm çok sert olduğu ve uygulamada uyumsuzluklar yaratılabileceği görülmektedir. Nitekim , ülkemizde tebligatların çok sıhhatli yapıldığı söylenemez. Bir yanlışlığın ve eksikliğin ve hatta ihmalin mükellef ve idarenin uzlaşma istemlerini ortadan kaldırmamalı tebligatın yapılmaması diğer tebligat hükümlerinde olduğu gibi diğer adreslerinde tebliğ ve hatta ilanen tebligata bile başvurulmuştur. Yoksa mükellefin bildirdiği en son adresinde herhangi bir nedenle tebligat yapılamaması uzlaşma gibi hem idarenin ve hem de mükellefin yararına olabilecek bir fırsatın kaçırılması

⁷⁴ 1987/3 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi 19.10.1987 tarih ve 1-24491/228 sayılı ,ARICA ,Vergi Usul Kanununa, s.1582)

olur. Burada vergi dairesinin bile tebligatın yapılmama nedenine itiraz olabilir.

C-UZLAŞMANIN YAPILMASI

1-Uzlaşma Gününün Tesbiti ve İlgiliye Bildirilmesi:

Vergi incelemesini yapan elemanca,mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin,yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara uygun ve süresi içinde yapılmış olduğunun anlaşılması üzerine,inceleme elemanı yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurmak suretiyle,uzlaşma gününü belirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğine uyan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma istemleri üzerine;inceleme raporunun tarihi, numarası ve tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların miktarı belirtilerek ilgilinin uzlaşma isteğinin süresinde olduğundan kabul edildiği ve yazıda belirtilen yer ve zamanda yapılacağı anılan gün ve saatte kendisinin veya resmi vekaletini sahip vekilinin katılabileceğini,bu davete uymayanın temin edilmemiş sayılacağı ve dolayısıyla tarhiyat sonrasında uzlaşma hakkının olmayacağı incelemeyi yapan tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesi ile bildirilecektir.

2-Tarh Edilecek Vergi ve Kesilecek Cezanın Uzlaşma

Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi:

Tarh edilecek vergi ve kesilecek cezanın uzlaşma komisyonuna ve mükellefe bildirilmesi yapılan incelemeler sonucu,uzlaşmaya konu tarhedilecek vergi ve kesilecek ceza miktarı,inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az yedi gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirir.Gerektiğinde bu inceleme raporu,ön rapor şeklinde düzenlenebilir.

Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için,inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır.

Gerek merkezi inceleme elemanlarınca gerekse de mahalli inceleme elemanlarınca tanzim edilen inceleme raporları uzlaşmadan yedi gün önce mükellefe veya ceza muhatabı ile yetkili komisyona bildirilmemişse uzlaşmanın yapılamayacağı yönetmeliğin 13. maddesinde hükme bağlanmıştır.

3-Uzlaşma Komisyonunun Toplanması, Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi ve Uzlaşma Komisyonu İşlemlerinin Kesinliği:

Yönetmeliğin 4.maddesine göre,Uzlaşma Komisyonları,üyelerin tamamının katılması ile toplanır ve ekseriyetle karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde,katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisinin seçileceği hükme bağlanmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu,davet yazısında belirten yer, tarih ve saatte yaptığı toplantıda,uzlaşma sağlanmış olsun veya olmasın mutlaka bir tutanak düzenlenir. Ayrıca uzlaşmanın temin edilememiş olduğu durumlarda da bir tutanak tanzim edilir.

Bu durumlarda düzenlenmiş olan uzlaşma tutanaklarının hepsi genelde 4 örnek olarak düzenlenir.Daha fazla örnek olarak düzenlenmesi mümkündür.Ancak,iki örnekten az olarak düzenlenemez. Dolayısıyla bir örnek mükellefe tebliğ edilerek verilecek bir örnekte ilgili vergi dairesine gönderilecektir.

Uzlaşmanın sağlanmış olması veya sağlanmamış olması durumlarında ,düzenlenen uzlaşma tutanakları,komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya cezaya muhatap olanlar tarafından imzalanır.Eğer uzlaşma komisyon toplantısına mükellef veya ceza muhatabının,resmi vekaleti bulunan vekili katılmış ise,düzenlenen tutanak vekil tarafından imzalanır.İmzalanan tutanağın bir örneği komisyonda bulunan ilgiliye tebliğ edilerek verilir.Uzlaşmanın temin edilememesi halinde ise düzenlenen tutanak komisyon başkanı ve üyeleri tarafından imza edilir ve bir örneği ilgiliye tebliğ edilir.

Tanzim edilen uzlaşma tutanağının en az bir örneği üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir.Ayrıca ilgili hakkında düzenlenmiş olan rapor ve eklerinde tutanakla birlikte gönderilmesi gerekir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının,uzlaşma komisyonu toplantısı sonucunda düzenlenmiş oldukları uzlaşma tutanakları kesin mahiyette olup gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşmaya varılan veya tutanakta tespit edilen hususlar hakkında sonradan vergi mahkemesinde dava açılmaz ve hiç bir mercie şikayette bulunulamaz.

Ayrıca,üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için V.U.K'nun 376.maddesine göre ceza indirimi ile belirtilen hükümlere göre tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez.

4-Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları:

a-Uzlaşma Sağlanırsa:

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmış olması halinde,uzlaşma sonuçlarını gösterir tutanağın vergi dairesine ulaşması üzerine, derhal tahakkuk pusulası düzenlenerek vergi dairesi işlem yönergisinde belirtilen esaslara göre gerekli işlemler yapılır.

Bu tür tarhiyatlarda V.U.K'nun 112.maddesinde yer alan gecikme faizi,uzlaşma tutanağın imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır. (75)

Uzlaşmanın sağlanmış olması durumunda,üzerinde uzlaşmaya varılmış olan vergi ve cezaları,uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ edildiği tarihte,uzlaşılmış olan verginin normal ödeme zamanları geçmemiş ise kanuni ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçmiş ise ödeme süreleri geçmiş olan vergi kısmı ile ceza,tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Üzerinde uzlaşmaya varılmış olan vergi ve cezanın süresinde ödenmemesi durumu,uzlaşmanın geçersiz sayılmasını gerektirmez.Ancak, süresinde ödenmeyen vergi ve cezanın tahsili için 6183 sayılı A.A.T.U.H.K'nun hükümlerine göre işlem yapılır.Uzlaşılan vergi ve cezalara ilişkin düzenlenen tutanak tahakkuk fişi yerine geçer,tutanağın imzalanarak bir nüshasının mükellefe verilmesiyle vergi tahakkuk etmiş olur.

⁷⁵ ARICA,M.Nadir: 'Vergi İncelemesi Sonuçlarına Bağlı Vergilemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi',Maliye ve Sigorta yorumları,S.163,1993,s.50

b-Uzlaşma Sağlanamazsa:

Uzlaşmanın sağlanmaması halinde, inceleme elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre işlem yapılacaktır.

Vergi dairesi, raporun sonucuna göre vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenleyecek mükellefe genel esaslara göre tebliğ edilecektir.

Bilinmesi gereken bir hususta, yapılmış olan uzlaşmanın bir bütün olarak salınacak vergi ve kesilecek cezanın birlikte kapsadığının bilinmesidir. Uzlaşma duruma göre vergi ve cezada belli indirim yapılmak suretiyle veya sadece cezada indirim yapılmak suretiyle veya sadece vergide indirim yapılmak suretiyle yapılabilir. İşte böyle bir durumda sadece vergide indirim yapılmış olması veya sadece cezada indirim yapılmış olması halinde de uzlaşma, vergi ve cezada birlikte yapılmış sayılır. Tarhiyattan sonra da üzerinde indirim yapılmamış olan vergi ve ceza için, vergi mahkemesine dava açılamaz. Başka bir ifade ile üzerinde uzlaşma sağlanmış olan ve tutanakla tesbit edilmiş olan vergi ve cezadan hangisinde indirim yapılmış olursa olsun, uzlaşma bir bütün olduğundan vergi ve ceza için tarhiyattan sonra vergi mahkemesine dava açılamaz.

Ek:11/4 fıkradada "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler" hükmü yer almaktadır.

Çünkü idare ile mükellef tarhiyat öncesinde bir araya gelmiş veya gelmesi gerektiği halde, mükellefin istememesi üzerine gelememiştir. Her iki halde de mükellef veya adına ceza kesilen kişinin uzlaşma isteğinde olmadığı dolayısıyla da konuya yaklaşmanın olumlu olmadığı somutlaşmıştır. Bunun için de aynı yolun tekrarlanmasında yarar olmayacaktır.

Uzlaşmanın sağlanmamış olması durumu; uzlaşma komisyonunda yapılan görüşmeler sonucunda tarafların belli rakamlar üzerinde ortak bir karara uğramamış olmaları halidir.

Mükellef, vergi ve cezayı dava konusu yapmadan ödeyebileceği gibi V.U.K'nun 376.madde hükmünden yararlanma talebinde bulunabilecek ya da vergi mahkemesinde dava konusu yapabilecektir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı, daha sonra rapor üzerinden yapılacak tarhiyat ve kesilecek ceza için uzlaşma talebinde bulunamayacaktır.

c-Uzlaşmanın Temin Edilememesi:

Daha önceki bölümlerde belirttiğimiz gibi, uzlaşmaya davet yazısını mükellefin bilinen adresine tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, davet yazısı tebliğ edilmiş olduğu halde ilgilinin uzlaşma komisyonu toplantısına yazıda belirtilen yer tarih ve saatte katılmamış olması, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak eden mükellefin tutanağı imzalamaktan kaçınması veya ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, komisyon başkanı ve üyeler durumu ayrı bir tutanakla tespit ederler. Tutanağın bir örneği, inceleme elemanına tebliğ edilir, diğer örneği ise mükellef veya ceza muhatabının bilinen adresine posta ile gönderilir.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre gerekli işlemler vergi dairesi tarafından yapılır. Mükellef, bu rapor üzerinden ihbarname esasına göre yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezadan dolayı normal uzlaşma talebinde bulunamaz; ancak, kanunun 376.maddesine göre cezada indirim talebinde bulunabilir ve olayı dava konusu yapabilir. Vergi mahkemesinde dava açılması verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesine ilişkin ihbarnamelerin, ilgilere tebliğ edilmesinden itibaren genel esaslara göre 30 gün içinde yapılır.

d-Tarhiyattan Önce Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizi

Uygulaması:

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin Ek:11 madde hükmü ile gecikme faizinin alınmasına ilişkin 112.madde yer alan hüküm, 3239 Sayılı Kanunla getirilmesine karşın, gerek 112.madde de, gerekse tarhiyat

öncesi uzlaşmayı düzenleyen Ek 11 madde de(gerekse tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinde) tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu uzlaşılan vergilerde gecikme faizi uygulanacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.(76)

Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşılan vergiler için hesaplanan gecikme faizleri mükelleflere idare arasında anlaşmazlık konusu olmuştur.Konuyu ilişkin Danıştay 4. Dairesinin Kararında; Tarhiyat öncesi uzlaşmada tarh dayandığı, V.U.K'nun 3.maddesi A/2 fıkrasının amaca göre yorumu yoluyla yasa hükümlerinin yükümlülere ek yükümlülükler getirecek biçimde uygulamasına engel olduğu belirtilerek tarhiyat öncesinde uzlaşılan vergilerin gecikme faizine tabi olmaması gerektiğine karar verilmiştir.(77)

Bu karara karşı oyda ise, yasa koyucunun, tarhiyattan önce veya sonra yapılan uzlaşmayı farklı hükümlere tabi tutmadığı,tarhiyat öncesi uzlaşma halinde tahakkuk aşamasına geçilmiş olduğu belirtilerek çoğunluk kararına katılmıştır.

V.U.K'nun tarhiyat öncesi uzlaşma maddesine (Ek madde 11) 3.12.1988 tarih ve 3505 Sayılı Kanununun 10 maddesiyle(78)"Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden,bu kanununun 112.maddesine göre gecikme faizi hesaplanır." hükmü eklenerek sorun çözümlenmiştir.(79)

Artık bundan sonraki hukuki niteliği tartışılacak husus; tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi miktarları üzerinden ayrıca 1.1.1986 tarihinden 10.12.1988 tarihine kadar geçen süre içerisinde tesis edilmiş olan gecikme faizinin yasal olup olmadığını tespit edilmesidir.Konuyla ilgili açılan davalarda,gerek vergi mahkemelerinde gerekse Danıştay Vergi Dava Dairelerinde farklı kararların verilmiş olduğu görülmüştür.

Danıştayın 3.7.1989 günlü E 1985/5,K:1989/3 sayılı içtihatları birleştirme kurulu kararında,kanunun yürürlükte bulunduğu dönemlerde ilgili tarhiyatlar hakkında gecikme faizi uygulanabileceği ifade edilmiştir.Yani,10.12.1988 tarihinden sonra gecikme faizi uygulanması gerektiği ortaya çıkmış bulunmaktadır.

⁷⁶ ÖZTÜRK,Bünyamin: 'Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Gecikme Faizi'Maliye Postası,S.267,Yıl 12,15 Ekim 1991, s.33

⁷⁷ D.4.d,15.2.1989 E:1988/5006,K:1989/697

⁷⁸ R.G,10.12.1988 S:20015

⁷⁹ ERMİN,İrfan: 'Gecikme Faizi',Vergi Dünyası,S.103, Mart 1990, s.18

İdarenin tatbikatı ile kanun boşluğunu fark eden kanun koyucu, müktesep hak esasından hareketle bir Hukuk Devleti olduğunun bilinci ile vergi kanunundaki boşluğu 9505 Sayılı Yasa ile gidermiştir.⁽⁸⁰⁾

⁸⁰ ORHUN, Osman Necdet: "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi", *Vergi Dünyası*, S. 98, Ekim 1989, s. 48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARHİYATTAN ÖNCE UZLAŞMA MÜESSESESİ İLE İLGİLİ ÖZELLİK TAŞIYAN BAZI DURUMLAR

I-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNMAYANLARIN, TARHİYAT YAPILDIKTAN SONRA UZLAŞMA İSTEYİP İSTEMEYECEĞİ

Tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunmayan bir mükellef ya da sorumlu, tarhiyat yapıldıktan sonra, ihbarnamelerin kendisine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma isteminde bulunabilir.⁽⁸¹⁾

Bunun yanı sıra mükellefin veya ceza muhatabının bilgisi dışında harici bilgilere dayanılarak yapılan incelemelerde; inceleme elemanı tarafından gönderilen uzlaşma davetiyesi üzerine bu davetiyenin tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde, herhangi bir talebin olmaması yada uzlaşma istemediğinin yazılı olarak bildirilmesi durumunda, mükellef veya ceza muhatabı, tarhiyattan sonra uzlaşma hakkından yararlanacaktır.⁽⁸²⁾

Bir vergi incelemesine dayanmayan tarhiyatlarda Tarhiyat Öncesi Yönetmeliğin uygulaması mümkün olmayacağından, bu tür tarhiyatlar içinde, tarhiyat sonrasında uzlaşma isteğinde bulunabilir.

II-UZLAŞMA TUTANAKLARI ÜZERİNDE YAPILAN VERGİLENDİRME İŞLEM- LERİNDE 6183 SAYILI KANUN HÜKÜMLERİ UYARINCA, İHTİYATİ TAHAKKUK VE İHTİYATİ HACİZ UYGULAMASI

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olması ve bunu takiben vergi dairesine intikal ettirilen uzlaşma tutanakları üzerinden yapılan vergilendirme işlemlerinde; 6183 sayılı A.A.T.U.H.K'nun uyarınca "İhtiyati Tahakkuk" ve "İhtiyatı Haciz" işlemlerinin uygulanıp uygulanamayacağı, uygulanacaksa ne şekilde bir işlem yapılacağı konusu uygulamada çoğu kez duraksamalara neden olmaktadır.

⁸¹ 9.4.91 tarih ve E.1990/1459, K.1991/1372; Dn.106.1991 tarih ve E.1990/6543, K.1991/576

⁸² KİRİŞ, Nahit: "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yıl: VIII, S.96, Ağustos, s.6

Yukarıda açıklamalarımız sırasında da belirttiğimiz gibi, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmamakta ve hiçbir mercie şikayette de bulunulamamaktadır.

Öteyandan 6183 sayılı A.A.T.U.H.K ihtiyati hacze ve ihtiyati tahakkuka ilişkin hükümleri; gerek henüz tarh ve tahakkuk ettirilmemiş ve gerekse tahakkuk edip henüz ödenebilir hale gelmemiş bulunan kamu alacaklarının tahsilini teminat altına almaya amaçlamakta ve bu hükümler, Maliye Bakanlığınca yayımlanmış bulunan genel tebliğ ve genelgeler ile genel yazılar doğrultusunda uygulanmaktadır.

Buna göre, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'un ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka ilişkin şartlarının mevcut bulunması halinde; tarhiyat öncesi üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaların da , bu kanunun ilgili maddeleri uyarınca işlem yapılarak teminat altına alınması mümkün bulunmakta ve bu durum, diğer olaylarda uygulanmakta olan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinden herhangi bir farklılık taşımamaktadır. (M.G.B.Muk.13.11.1987 tarih ve 2161760-12271/73772 sayılı)

III-TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAÇAKÇILIK VE KAÇAKÇILIĞA TEŞEBBÜS SUÇLARINA ETKİSİ

V.U.K'nun Ek: 11. maddesinin 1.fıkrasında 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı kanunun 22.maddesiyle yapılan ve 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren değişikliğe göre Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezasının tarhiyat önce uzlaşma mevzuu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Ek: 11 maddenin değişiklikten önceki hükmü ise;"Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir."şeklindeydi.

İlgili maddede yapılan değişiklik gerekçesinde de;"Kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza, vergi incelemeleri sırasında kaçakçılık suçu cezası kesilmesi gereken

fiillerin tespiti nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası,(.....)Tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuundan çıkarılmaktadır.

Mevcut düzenlemeye göre,vergi dairelerince yapılmış olan tarhiyatlara kaçakçılık cezasını kesilmiş olması veya vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarda kaçakçılık cezasının kesilmesinin önerilmiş olması durumlarında mükelleflerin talepleri

halinde (.....)tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sırasında kesilen veya kesilmesi önerilen kaçakçılık cezaları uzlaşma konusu olabilmekte idi.

Bu kanunla V.U.K'nun 344.maddesinde yapılan değişiklikle kaçakçılık suçu cezası münhasıran,mükelleflerin kasıtlı olarak vergi kaçırmaları fiillerine bağlanmakta,yalnızca bulunan matrah farklarının belli hadleri aşması nedeniyle kaçakçılık suçu cezası kesilmesi uygulamasına son verilmektedir. 344.maddede yapılan bu değişikliğe paralel olarak,sahte belge düzenlemek ,kullanmak, çift defter tutmak gibi hileli yollara baş vurarak kasten vergi ziyasına sebebiyet verenlerin uzlaşma gibi hafifletici uygulamalardan yararlanmalarını önlemek için,kaçakçılık suçu cezası kesilmesine gerektiren fiillere bağlı vergi ve cezalar(.....)tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında çıkartılmaktadır."şeklinde açıklama yapılmıştır.

Kaçakçılık cezasını gerektiren kaçakçılık suçu 4008 sayılı kanununun 13.maddesi ile değişikliğe uğramıştır.Bu madde ile V.U.K'nun 344.maddesi yeniden düzenlenmiştir.Değişikliğe uğrayan bu kanun maddesini gerekçesinde de;"(.....)maddenin 1 ila 6 numaraları bentlerinde yer alan vergi ziyasına sebebiyet veren mükelleflerin kaçakçılık suçu cezası ile cezalandırılmalarının yanı sıra ceza mahkemelerince de mutlaka yargılanmaları sağlanacak ve adlarına kaçakçılık cezası kesilenler tarhiyat öncesi uzlaşma (.....) gibi hafifletici hükümlerden yararlanamayacaklardır.

Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan madde hükümleri uygulanacaktır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Her iki madde gerekçesi de birbirine paralel olarak düzenlenmiş ve kaçakçılık suçu gerektiren vergi ve ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır.

13.8.1994 tarih ve 22020 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan V.U.K 229 nolu genel tebliğinin IX.bölümünde; 4008 Sayılı Kanununun 22. maddesi ile 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren Ek 11 maddeye ait fıkra değişikliği ile ilgili açıklama getirilmiştir.Bu tebliğe göre;Ek: 11 maddenin 1.fıkrasında yapılan düzenleme sonucu,ikmalen,re'sen veya idarece tarh edilen vergilere kaçakçılık suçu cezasının kesilmesi halinde hem vergi hem de cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiğinden 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairelerince ikmalen,re'sen veya idarece tarh edilecek vergilere kaçakçılık suçu cezasının kesilmesi halinde gerek vergi gerekse ceza için uzlaşma yapılmayacaktır. 1.1.1995 tarihinden önce veya sonra hangi tarihte tebliğ edilmiş olursa olsun 31.12.1994 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ikmalen,re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ile bu vergilere kesilene kaçakçılık cezaları için 1.1.1995 tarihine kadar yürürlükte olan hükümler uygulanacak ve mükelleflerin talep etmeleri halinde bunlar uzlaşma komisyonlarınca günü tayin edilerek uzlaşma mevzuu yapılacaktır.

Diğer taraftan yeni düzenleme sadece kaçakçılık suçu cezası kesilen veya kesilecek olan tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışında kalmış olduğundan kusur veya ağır kusur cezası kesilmiş veya kesilecek olan tarhiyatlar için mükelleflerin uzlaşma talep etmeleri halinde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarınca bu talepler değerlendirilecek,yürürlükteki uzlaşma hükümleri çerçevesi gereğince işlem yapılacaktır.

**IV-VERGİ İHBARNAMESİNDE UZLAŞMA KOMİSYONUNUN GÖSTERİLMEMESİNİN
ESASA İLİŞKİN ŞEKİL HATASI OLMAMASI NEDENİYLE,TARHIYAT
ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNULMASI**

V.U.K'nun hatalı tebliğler başlıklı 108.maddesinde "tebliğ olunan vesikalar ,esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler;yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının verginin nevi ve miktarının,vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu

vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar"denilmektedir.

Buna göre, vergi ihbarnamesinde uzlaşma komisyonunun gösterilmemiş bulunmasının esasa ilişkin olmayan şekil hatası olduğundan ve bundan dolayı ihbarname hukuki kıymetini kaybetmeyeceğinden tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilir.

Bu bakımdan, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan ancak uzlaşılmayan vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulması sonucu açılan davanın süre aşımı yönünden reddedilmesinde kanuna aykırılık yoktur.⁽⁸³⁾

V-TARHIYAT ÖNCESİ TOPLANTISINA KATILMA VE UZLAŞMANIN SAĞLANAMAMASINA İLİŞKİN İŞLEME KARŞI DAVA AÇILMAMASI HALİNDE, TARHIYAT SONRASI UZLAŞMA İSTEĞİNİN REDDİ İŞLEMİNE KARŞI AÇILAN DAVADA, TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN GEÇERSİZLİĞİNDEN SÖZEDİLMEMESİ

V.U.K'na 3239 sayılı kanunun 33.maddesi ile eklenen Ek: 11.maddesinde, Maliye Bakanlığının vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükelleflerin veya ceza muhatabı olanların vergi tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemeyecekleri, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikte belirtileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Madde hükmü gereği düzenlenip yayınlanan Yönetmeliğin 13. maddesinde de yapılan incelemeler sonucu uzlaşmaya konu edilecek vergi ve kesilecek ceza miktarının inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az yedi gün önce uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirileceği açıklanmış bulunmaktadır.

⁸³ Dn.3.D.29.1.1991 tarih ve E.1989/53.K.1991/198

**VI-İNCELEME ELEMANLARINA,MUTLAK SURETTE TARHIYAT ÖNCESİ
UZLAŞMA ÖNERİSİNDE BULUNMALARI GEREKTİĞİ**

Vergi incelemesinin sonuçlanması aşamalarına yaklaşıldığı sırada,inceleme elemanlarının mutlak surette tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağı düzenlemeleri ve mükellefe de,tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olup olmadığını sorarak bu konudaki cevabını inceleme tutanağında belirtmesi gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine,mükellef kendisine 3239 sayılı kanunun 33 maddesiyle eklenen Ek:11. maddesi gereği yayınlanan yönetmeliğin 13.maddesinde öngörülen sürede çok kısa bir süre içinde yapılan uzlaşma davetiyesi adına uzlaşma toplantısına katılmış ve uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin karşıda dava açmamış ise daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma isteğinin reddi işlemine karşı açılan davada tarhiyat öncesi uzlaşmanın geçersizliğinden söz edilemez.(Dn 3.D.8.11 1990 tarih ve E.1988/2613,K.1990/3090) ⁽⁸⁴⁾

⁸⁴ KIZILOĞLU,Şükru:Vergi Usul Kanunu ve Uygulama, C.3, Savaş Yayınları ,Ankara 1991,s.627

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI VE UZLAŞMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ

I-UZLAŞMANIN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI

A-MÜKELLEFLER AÇISINDAN

1-Uyuşmazlığın Sona Ermesi:

Uyuşmazlığın ön koşulu herhangi bir olayı değişik açılardan bakan ve olayın mahiyetine ilişkin görüşleri arasında farklılık bulunan en az iki tarafın bulunmasıdır.⁽⁸⁵⁾

Uzlaşma ile mükellef veya ceza muhatabında psikolojik yönden olumlu etki yapmakta, maddi ve manevi rahatlık sağlamak suretiyle huzursuzluk giderilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında raporla ilgili karşı iddialarını ortaya koyabilmekte, inceleme elemanlarınca oluşan komisyonlar tarafından dinlenmesi imkanına sahip olmaktadır.

2-Daha Az Vergi ve Ceza Ödemesi:

Uzlaşmanın sağlanmış olması halinde, mükellef veya ceza muhatabı mutlak surette daha az vergi ve ceza öder.⁽⁸⁶⁾ Oysa uzlaşma yerine idari yargı yoluna başvurulması ve davanın kaybedilmesi halinde vergi ve ceza aynen ödeneceği gibi ayrıca gecikme faizinin ödenmesi zorunlu olacaktır. Bu nedenle uzlaşmada cezanın tamamen ya da önemli ölçüde indirim yapılması ve verginin aslında indirim yapılmayarak buna ilişkin ödenecek gecikme faizinde dolaylı olarak indirime gidilmiş olacaktır.

⁸⁵ Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, T.O.B.B Yayınları, No:244, Ankara 1992, s.207

⁸⁶ KESKİN, Mithat: 'Uzlaşma Müessesesi ve Uzlaşmanın Uygulanması Üzerine Bazı Düşünceler' Maliye Yazıları, S.6, 1987, s.55

3-Ödeme Süresinin Uzaması,Emek,Zaman Kaybının ve Bazı Giderlerin Önlenmesi:

Uzlaşma yoluna başvurmakla normal ödeme süresi bir ay uzamış olmaktadır.Uzlaşma isteminde bulunmasından,uzlaşma tutanağının tebliğ tarihine kadar ödemeye ilgili süre işlememekte ve bu nedenle ödeme yönünden ek bir süre kazanılmış olmaktadır.

Mükellef vergi uyumsuzluğunu idari aşamada çözümlenmek suretiyle sona erdirmesi,bundan sonraki aşamada çözümlenmek amacıyla uğrayacağı emek ve zaman kaybını ortadan kaldırır.Bunun yanı sıra mükellef yargı yoluna başvuru için dilekçe hazırlaması ve davanın izlenmesi için yapılan müşavirlik ya da avukatlık ödemeleri ile harç v.b giderlerden kurtulmuş olmaktadır.⁽⁸⁷⁾

4-Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Cezada İndirim Talebinde Bulunulması:

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda,mükellefle,buna ilişkin tutanağın kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ,V.U.K'nun 376.maddesi hükümlerine göre cezada indirim isteminde bulunabilir.

Uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi halinde de , mükellef olay hakkında aydınlatılmış olur ve idarenin düşüncelerini öğrenerek , yargı organlarında savunmasını ona göre yapar.

5-Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmemesi Halinde Uzlaşmanın Geçerli Olması:

Uzlaşmanın sağlanmış olmaları halinde üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın buna ilişkin tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.Ödenmemesi halinde,uzlaşma geçersiz sayılmaz.

Ancak 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. uyarınca işlem yapılmaktadır. Uzlaşma bu konuda pişmanlık ve ıslah ile cezada indirim yollarından ayrılmaktadır.

⁸⁷ KIZILOL Ş.:a.g.m.,s.12

B-İDARE AÇISINDAN

1-Uyuşmazlığın Sona Ermesi:

Uzlaşma uyuşmazlık konusu kamu alacağının tahsilinin gecikmesi ve değişik vergi yargısının kararları nedenleriyle bu alacağın değer kaybına uğraması ve şüpheli hale gelmesini önlemektedir.⁽⁸⁸⁾ Kamu alacağının en kısa yoldan hazineye intikaline sağlarken uyuşmazlık yargıya intikal ettirilmeden henüz idare aşamasından çözüme kavuşturulmuş olmaktadır.

2-Emek,Zaman Kaybının ve Bazı Giderlerin Önlenmesi:

Vergi mahkemelerinde açılan davalara karşı savunmalar hazırlamak,bu davanın sonucuna göre Bölge İdari Mahkemesi,ya da Danıştay da uyuşmazlığın sürdürülmesi hem vergi idaresindeki memurların hemde bazı durumlarda hazine avukatlarını önemli ölçüde emek ve zaman kaybına neden olmaktadır.Ayrıca mükellefin davayı kazanması durumunda yargılama ile ilgili olarak,mükellef tarafından yapılan yargılama giderlerini(varsa avukat giderleri de dahil) idare tarafından kazanılması gerekmektedir.⁽⁸⁹⁾Uyuşmazlığın uzlaşma yolu ile çözümlenmesi sonucu,idare hem emek ve zaman kaybindan hem de giderlerden kurtulmuş olur.

3-Vergi ve Cezanın Bir Kısımının Tahsilinden Vazgeçilmesi:

Uzlaşmanın sağlanması ile idare,üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza ile tarh ettiği vergi ve kestiği ceza arasındaki fark kadar alacağının tahsilinden vazgeçmiş olmaktadır.Bu yönüyle uzlaşma bir ödün kurumudur.⁽⁹⁰⁾

⁸⁸ AKSOY,Ş.:a.g.e.,s.125

⁸⁹ KIZILOT,Ş.:Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması,s.88

⁹⁰ AKSOY,Ş.:a.g.e.,s.125

4-Vergi ve Cezanın Kısmen Dahi Olsa Tahsil Edilmesi:

İdare, uyuşmazlığın yargıya intikal etmesi durumunda vergi ve cezayı yıllar sonra tahsil etme durumunda kalabilecektir. Ayrıca mükellefin davada kısmen yada tamamen haklı çıkması veya herhangi bir af kanunu ile vergi ve cezanın önemli bir kısmının veya tamamının kaldırılması söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda idare yıllar sonra dahi, başlangıçta tahsil edebileceği vergi ve cezayı uzlaşmadığından, uzlaşma yoluyla kısmen dahi olsa vergi ve cezayı tahsil etmektedir.⁽⁹¹⁾

C-İNCELEME ELEMANLARI AÇISINDAN SONUÇLARI

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin, inceleme elemanlarının yükünü artırdığı bir gerçektir.

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak olan vergi incelemesi zor bir olaydır.

İnceleme elemanı, tarhiyat öncesi uzlaşma nedeniyle gerek merkezde gerekse turnelerde, vergi dairesinin işini kolaylaştırıcı; uzlaşmayı organize edici yeni görevler üstlenmiştir.

Ancak bu yükler yanında vergi incelemesinin sonucunu kısa zamanda görmek imkanına kavuşmuştur.

Bilindiği üzere, düzenlenen inceleme raporlarını tarhiyat sonrasında takip etmek, muayyen raporlar dışında mümkün bulunmamaktadır.

Oysaki, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, yazılan raporların ne derecede etkin tahsil edildiğini görmek açısından iyi bir imkan yaratmıştır.

Yine inceleme elemanlarının raporları, inceleme elemanlarından oluşan komisyonca, toplantı öncesi ve uzlaşma toplantısında mükelleflerin iddiaları açısından yeniden değerlendirilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, anılan açıdan da inceleme elemanlarının kendilerini otokritik etmelerini; inceleme dışında da olayları görmelerini sağlamak yönünden faydalı olacaktır.

⁹¹ Şükrü KIZILOĞLU, 'Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma' Mali Sorunlara Çözüm, Ekim, Kasım 1986, Yıl:2, S.10-11, s.14

D-YARGI MERCİLERİ AÇISINDAN SONUÇLARI

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi,yargıya intikal eden olayların sayısında azalma getirecektir.

Bu husus bir taraftan yargını yükünü azaltırken;bir taraftan da yargının daha sağlıklı kararlar vermesine olanak sağlayacaktır.

Sonuç olarak,inceleme elemanının yükünü artıran bu müessesenin ülkemize yarar sağlayacağı anlaşılmaktadır.

II-UZLAŞILAN TUTARA,GÖRÜŞME SAYISINA VE İNDİRİMLERDEKİ ORANLARA GÖRE UZLAŞMA SONUÇLARI

Maliye Bakanlığı,uzlaşma ile ilgili sonuçları iller itibari ile toplamaktadır.Aynı şekilde elinde müessesenin işleyişi ve uygulama etkinliği konusunda bilgilerin olmaması nedeniyle,ülke genelinde uygulama birliği sağlanamamıştır.Ayrıca V.U.K'nun açık hükmüne rağmen, uzlaşma ile ilgili uygulama esaslarının bu müessesenin işleyişini açıklayıcı bir tüzük de yayınlanmamıştır.Bu bölümde çeşitli yönü ile ele alınarak değerlendirilmeye çalışılan uzlaşma sonuçları,ülke genelindeki tüm illeri kapsayamamıştır.

A-UZLAŞILAN DOSYALARIN ,TOPLAM GÖRÜŞME SAYISINA ORANI

Tablo-1 incelendiğinde görüleceği gibi uzlaşma ile ilgili sonuçlar,görüşme sayısı bakımından değerlendirildiğinde,uzlaşma isteminde bulunan mükelleflerin büyük bir kısmının uzaklaştıkları göze çarpmaktadır. Uzlaşılan dosyaların yıllar ilerledikçe daha çok yükseldiği görülmektedir.Bunun da,hem müessesenin tanınmasında,hem de uyumsuzluğun dava konusu yapılmasından doğabilecek tecil faizli ve yüksek maliyetli ödemeden kaynaklandığı söylenebilir.⁽⁹²⁾

⁹² KIZILOĞLU,Ş.:1991 Yılı Mali Yargı Ders Notları

Tablo-1:Uzlaşılan Dosyaların Toplam Görüşme sayısına Oranı

Görüşme Sayısına Göre Uzlaşma sonuçları					
İller	Yıllar	Toplam Gö- rüşme Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılamaayan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosyaların toplam görüşme sayısına oranı
İstanbul	1969	776	357	419	% 47
"	1971	1748	698	1050	% 40
"	1973	3409	2270	1139	% 66
Ankara	1969	161	24	137	% 14
"	1970	249	120	129	% 50
"	1971	650	171	479	% 26
"	1972	747	346	401	% 50
"	1973	600	216	384	% 36
"	1975	485	426	59	% 80
İzmir	1969	39	10	29	% 25
"	1971	159	16	143	% 10
"	1973	450	34	416	% 7
"	1979	6456	5054	1402	% 78
"	1989	7310	6156	1154	% 84
Adana	1969	28	7	21	% 25
"	1971	85	34	51	% 40
"	1973	321	91	230	% 28
"	1979	1515	1448	67	% 96
"	1983	2195	2119	76	% 97
Bursa	1969	177	153	24	% 86
"	1971	278	224	54	% 80
"	1973	356	258	98	% 72
"	1979	3207	2545	662	% 79
"	1989	2116	1848	268	% 87

Kaynak:Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü
İstatistik Şubesi

B-UZLAŞILAN VERGİ VE CEZALARIN, UZLAŞMA İSTENEN TOPLAM VERGİ VE CEZAYA ORANI

Tablo-2 ve 3 incelendiğinde; uzlaşılan dosyaların,uzlaşma istenen toplam dosya sayısına oranı oldukça yüksek olmasına karşın;uzlaşılan vergi ve ceza tutarının,uzlaşma istenen toplam vergi ve cezaya olan oran oldukça düşüktür.

Antalya,İzmit ve Edirne dışındaki illerde uzlaşma istenilen dosya sayısının,uzlaşılan dosya sayısına olan oranı,ile uzlaşılan vergi ve cezanın uzlaşma istenilen toplam vergi ve cezaya oranı arasında bir uyum söz konusu değildir.Örneğin;1984 yılı içinde Mersin'de uzlaşma için başvuruda bulunan mükelleflerden 1992'si ile uzlaşılmış,143'ü ile uzlaşılammamıştır.(uzlaşılan dosyaların,toplam görüşme sayısı oranı %93)Ancak bu orana uzlaşılan verginin,uzlaşma istenen toplam vergi ve cezaya oranı yönünden bakıldığında vergide %21 cezada %3 oranı ile karşılanmaktadır.Bu tablodan ortaya çıkan sonuç,büyük tutarlardaki vegi ve cezalar üzerinde uzlaşmaya varılmadığı şeklindedir.

C-UZLAŞILAN VERGİ VE CEZALARDAKİ İNDİRİM ORANLARI

Tablo-4 incelendiğinde; uzlaşma sonuçlarına bakıldığında,ülke genelinde birbirine oldukça yakın bir indirim ilkesi bulunduğu göze çarpmaktadır.Buna göre uzlaşma görüşmeleri sırasında,vergide sembolik oranda,cezada ise V.U.K'nun 376. maddesinde yer alan indirimin biraz üzerinde indirim yapılmaktadır.Bazı illerde hiç indirim yapılmadığı veya %1-2 gibi indirimle yetinildiği gözlenmektedir.

D-SON YILLARIN UZLAŞMA SONUÇLARI

Tablo-5 incelendiğinde;tarhiyat sonrası uzlaşmanın son yıllardaki sonuçlarına baktığımızda da,yine uzlaşma talebinde bulunan mükelleflerin %77-%83 gibi çoğunluğunun uzlaştıklarını görmekteyiz.

Tablo-6 incelendiğinde; tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçlarına baktığımızda da uzlaşılan dosya bakımından oldukça yüksek rakamlarla

Tablo-2:Uzlaşılın Vergi ve Cezaların Uzlaşma İstenen Toplam Vergi ve Cezaya Oranı

İller	Toplam Görüşme Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmayan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosyaların Toplam Görüşme Sayısına Oranı
Adana	953	921	32	8 96
Mersin	2135	1992	143	8 93
Hatay	762	712	40	8 94
Gaziantep	1011	849	163	8 84
Edirne	934	812	142	8 87
Bursa	1149	987	162	8 86
Aydın	882	882	-	8100
Antalya	631	524	107	8 83
Sivas	130	92	48	8 71
Kayseri	962	871	91	8 90
İzmit	983	936	47	8 95

Kaynak:Defterdarlık Gelir Müdürlükleri ile yapılan temaslar sonucu elde edilmiştir.

Tablo-3:Uzlaşılın Vergi ve Cezaların Uzlaşma İstenen toplam Vergi ve cezaya Oranı

İLLER	Uzlaşma İstenen Vergi Miktarı T.L.	Uzlaşma İstenen Ceza Miktarı T.L.	Uzlaşılın Vergi (İndirim Öncesi) T.L.	Uzlaşılın Ceza (İndirim Öncesi) T.L.	Uzlaşılın Vergi Miktarı T.L.	Uzlaşılın Ceza Miktarı T.L.	Uzlaşılın Verginin Uzlaşma İstenen Toplam Vergiye Oranı	Uzlaşılın Cezanın Uzlaşma İstenen Toplam Cezaya Oranı
Adana	156.017.564	439.581.614	92.260.432	278.614.342	57.349.440	160.967.272	%59	%63
Mersin	391.175.968	1.140.544.092	80.770.478	39.030.371	310.405.490	1.101.513.721	%21	%3
Hatay	83.436.087	209.629.874	17.080.552	174.857.696	10.124.761	34.772.178	%20	%83
Gaziantep	211.163.906	498.939.176	119.396.853	726.039.516	91.767.063	172.899.660	%57	%65
Edirne	118.988.110	305.286.190	84.120.420	210.486.405	34.867.690	94.799.785	%70	%69
Bursa	266.990.220	532.404.210	192.205.400	285.286.880	74.184.820	207.117.330	%72	%54
Aydın	318.512.347	862.636.651	318.512.347	862.636.651	-	-	%100	%100
Antalya	185.150.192	494.740.534	166.201.654	455.655.740	18.948.538	39.084.794	%90	%92
Sivas	30.166.229	89.298.310	11.258.813	30.298.310	18.907.416	59.010.250	%37	%34
Kayseri	287.849.543	824.512.292	74.240.652	323.316.916	213.608.891	501.195.376	%26	%39
İzmit	187.920.600	449.652.400	146.710.400	386.240.720	41.210.200	63.411.680	%78	%86

Kaynak:Defterdarlık Gelir Müdürlükleri ile Yapılan Kişisel Temaslar

Tablo-4:Uzlaşılın Vergi Ve Cezanın Toplam Vergi Ve Cezaya Oranı

İli/ER	Yıllar	Uzlaşma İstenen Vergi Miktarı	Uzlaşma İstenen Ceza Miktarı	Uzlaşılın Vergi (İndirim Öncesi)	Uzlaşılın Ceza (İndirim Öncesi)	Uzlaşılın Verginin Uzlaşma İstenen Vergiye Oranı	Uzlaşılın Verginin Uzlaşma İstenen Vergiye Oranı
İstanbul	1969	4.895.937	22.184.221	71.744	3.025.779	%1.5	%13
	1971	4.564.134	14.727.846	197.890	8.990.285	%4.3	%61
	1973	24.683.229	57.250.831	392.725	20.962.675	%1.5	%36
Ankara	1969	2.621.031	6.808.853	303.443	121.949	%11.5	%2
	1970	4.028.248	11.713.853	1.107.194	121.949	%28	%1.8
	1971	3.324.672	9.199.323	881.150	471.505	%26	%5
	1972	5.145.274	12.818.341	1.488.074	952.405	%29	%7.4
	1973	6.167.864	16.227.776	833.213	517.982	%13	%3
İzmir	1975	6.225.740	14.828.583	134.857	87.222	%2.1	%0.6
	1969	366.429	1.545.783	-	216.715	-	%14
	1971	1.380.520	3.458.766	22.375	239.303	%1.5	%7
	1973	7.310.630	20.360.078	23.162	236.329	%0.3	%1
	1979	1.363.800.000	808.100.000	143.100.000	182.100.000	%11.3	%22.5
Bursa	1980	1.450.900.000	1.181.200.000	245.100.000	567.200.000	%16.8	%48
	1969	288.201	552.853	236.546	76.991	%82	%14
	1971	300.316.485	6.438.144	1.410.414	533.960	%42.5	%8
	1973	1.980.401	3.309.253	923.628	363.047	%46	%11
	1979	315.500.000	196.800.000	77.600.000	97.600.000	%24.6	%49.5
Adana	1980	487.900.000	488.800.000	81.100.000	110.600.000	%16.6	%22.6
	1969	323.495	489.143	9.054	10.117	%3	%2
	1971	1.202.186	2.148.081	166.618	88.362	%14	%4
	1973	2.164.011	4.346.922	519.824	387.461	%24	%9
	1979	842.500.000	1.112.600.000	45.000.000	28.300.000	%5.3	%2.5
1980	903.000.000	1.398.900.000	59.000.000	44.900.000	%5.8	%3.2	

Kaynak:Maliye ve Gümruk Bakanlığı İstatistik Şubesi

Tablo-5: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

YILLAR	Uzlaşma Talebinin Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Reddedilen Rapor Sayısı
1989	15.612	12.706 (%81.39)	2.906 (%18.61)
1990	13.494	11.363 (%84.21)	2.131 (%15.39)

Kaynak: Merkez ve Maliye Denetim Birimlerinden Alınan Bilgiler

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Uzlaşma Talebinin Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Reddedilen Rapor Sayısı
1989	130.677	101.776 (%77.88)	28.901 (%22.12)
1990	170.101	141.607 (%83.25)	28.494 (%16.75)

Kaynak: Merkez ve Maliye Denetim Birimlerinden Alınan Bilgiler

karşılaşıyoruz.Örneğin;1990 yılında uzlaşılan dosya sayısının, uzlaşma talebinde konu olan dosya sayısına oranı %83,25'dir.

Ancak bu olaya uzlaşmaya başvuran mükellef açısından bakıldığında bu oranlar oldukça farklılaşmaktadır.Bunun en büyük etkeni de tarhiyat öncesi uzlaşmanın yeni bir müessese oluşudur.

Tablo-7 incelendiğinde görüleceği gibi 1994 yılında(tarhiyat öncesi uzlaşmada) uzlaşılan dosya adedinin uzlaşmaya gidilen dosya adedine oranı %80, uzlaşılamayan dosya adedinin uzlaşmaya gidilen dosya adedine oranı %12, tarhiyat sonrası uzlaşmada; uzlaşılan dosya adedinin uzlaşmaya gidilen uzlaşmaya gidilen dosya adedine oranı %58, uzlaşılamayan dosya adedinin uzlaşmaya gidilen dosya adedine oranı ise %23 olarak gerçekleşmiştir.

Burada görüleceği üzere tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellefler vergi ile ilgili sorunları tarh aşamasından önce çözmeye ve tarhiyat sonrasında da %58 oran ile sorunun çözümü için idare ile uzlaşmaya gitmektedir.

Rapor Sayısı İtibariyle Uzlaşma Sonuçları(1993 Yılı)

Düzenlenen Toplam Rapor.....	615
Uzlaşma Talepli Rapor Sayısı.....	374
Uzlaşma Talepli Raporların,Düzenlenen Raporlara Oranı...%	61
Uzlaşılan Rapor Sayısı.....	302
Uzlaşılan Raporların,Düzenlenen Raporlara Oranı.....%	49
Uzlaşılan Raporların,Uzlaşma Talepli Raporlara Oranı....%	81

Matrah Farkları İtibariyle Uzlaşma Sonuçları(1993 Yılı)

(a)Düzenlenen Raporlardaki Toplam Matrah Farkı.....	388.680.084.136
(b)Uzlaşma Talepli Raporlardaki Matrah Farkları Top.....	224.028.071.161
(c)Uzlaşma Talepli Matrah Farkı/Toplam Matrah Farkı.....%	58
(d)Uzlaşılan Raporlardaki Matrah Farkı Toplamı.....	156.937.656.136
(e)Uzlaşma Oranı(=d/a).....%	40
(f)Uzlaşma Oranı(=d/b).....%	70

Yukardaki tablolardan da görüleceği üzere, 1993 yılında; rapor sayısı itibariyle İstanbul Grubu'nda düzenlenen toplam raporların %61'i için uzlaşma talep edilmiş ve uzlaşma talepli raporların

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Tablo-7

İncelenen Dosya Adedi	Uzlaşmaya Gidilen Dosya Adedi	Uzlaşılın Dosya Adedi	Uzlaşılınmayan Dosya Adedi
Miktarı	944	755	110
Oranı	-	%80	%12
Toplam Vergi Miktarı	35.322.000.000	17.734.000.000	10.765.000.000
Toplam Ceza Miktarı	110.345.000.000	3.820.000.000	34.383.000.000

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA
KOMİSYON FAALİYETLERİ (İl Bazında)

	Uzlaşma Konu Dosyası	Uzlaşılın Dosya	Uzlaşılınmayan Dosya
Miktarı	456	3032	1224
Toplam Vergi Miktarı	55.681.000.000	32.641.000.000	15.436.000.000
Toplam Ceza Miktarı	167.320.000.000	6.323.000.000	44.202.000.000

Ankara Defterdarlığından şahsi görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Veriler 1994 yılı kayıtlarından elde edilmiştir.

%81'inde uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşılan raporların düzenlenen toplam rapor sayısına oranı ise %49 olarak gerçekleşmiştir.

Matrah farkları yönünden bir değerlendirme yapıldığında da, İstanbul Grubu'nda 1993 yılı içerisinde yapılan incelemeler sonucu saptanarak rapora bağlanan matrah farklarının %58'i için uzlaşma talep edildiği ve uzlaşma talepli matrah farklarının %70'inin uzlaşma ile kesinleştirildiği görülmektedir. Uzlaşma ile kesinleştirilen matrah farklarının, incelemeler sonucu bulunan toplam matrah farklarına oranı ise %40 olarak gerçekleşmiştir.⁽⁹³⁾

III-TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi idaresi ile mükellef arasındaki vergi uyumsuzluklarının uzlaşma yolu ile çözümlenmesinin getirdiği kolaylıkları uzlaşmanın taraflar açısından sonuçları bölümünden açıklamıştık.Uzlaşmanın kabulünde izlenen esas amaç,uyumsuzlukları kolayca giderip,vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktadır.Gerçekten eski vergi yargısı sistemimizde bir uyumsuzluğun kesin çözümü ortalama 5-6 yılı bulmakta idi.Yargısal karara göre miktarı değişebilecek bir vergiyi ödemek durumunda kalmaktansa belli marjlar içinde saptanan bir miktarı ödemek yükümlüler açısından da bazen yararlı olmaktadır.Bu yararın yanısıra uzlaşma yolu hukuk teorisi açısından eşitsizliğe yol açmaktadır.⁽⁹⁴⁾

A-VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA YOLU İLE ÇÖZÜMLENMESİNİN TEORİK SAKINCALARI

Uzlaşmanın müessesesinin bir takım yararları bulunmasına rağmen Anayasa açısından bazı sakıncaları bulunmaktadır.

⁹³ Hesap Uzmanları Kurulu(1945-1995) Yayını ,Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap Uzmanları Kurulu,Acar Matbaacılık,İstanbul 1995,s.127

⁹⁴ ÖNCEL,M. ,KUMRULU,A,ÇAĞAN,N:a.g.e.,s.174

1-Eşitlik İlkesinin İhlal Edilmesi:

Kanun karşısında her bakımdan aynı olan vergi mükellefinin, birinin uzlaşma yoluna giderek diğerine nazaran daha az miktarda vergi ödemesi anayasada hüküm altına alınan eşitlik ilkesine ters düşmektedir. (Anayasa, Md:10) (95) Aynı durumdaki yükümlülerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup, birisinin uzlaşması olasılığında da anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. (96)

Ülkemizdeki vergi inceleme elemanı ve bunların yaptıkları inceleme sayısı ile incelenen yükümlü sayısı dikkate alındığında konunun önemi daha iyi anlaşılır. Örneğin 1990 yılında yapılan toplam 106.998 vergi incelemesinde 7.839'u merkez denetim elemanları tarafından geriye kalan 99.159 vergi denetmenleri tarafından yapılmıştır. Bu rakamları göz önünde bulundurursak eşitlik ilkesinin ihlalinin asgariye indirme açısından tarhiyat öncesi uzlaşma gidebilmesinde vergi mükellefi sayısı göz önüne alınırsa incelenen mükellef sayısı çok az miktardadır. (97)

2-Verginin Kanuniliği İlkesine Aykırılığı:

Uzlaşma sonucunda vergi idaresinin kanuna dayanarak tarh etmiş olduğu verginin bir kısmını almaktan vazgeçmesi böyle bir yetkinin vergi idaresine tanınması yasaya dayanarak yapılmış olması bile anayasal bir ilke olan, verginin kanuniliği ilkesine aykırı bulunmaktadır. (Anayasa Md:73) Bilindiği gibi vergiler alanında idare, bağlı yetki ile donatılmış olup yasaya göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almamazlık edemez. Başka bir deyişle vergi konusunda ilke olarak idarenin takdir yetkisi yoktur. Diğer taraftan uzlaşma yolunda, idare yaptığı bir tür "İdari Sözleşme" ile vergi cezalarının bir kısmından da vazgeçebilmektedir. Aslında gerçek anlamda bir suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlarca affedilebilir.

95 AKSOY, Ş.: a.g.e., s.173

96 ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N.: a.g.e., s.175

97 AKALP, N., a.g.m., s.30

Bütün bu ileri sürülen sakıncalara rağmen uzlaşma müessesesi ileri batı ülkelerinde çok başarılı biçimde uygulanmaktadır. Bilhassa, vergi tahsilinin hızlandırılması için uzlaşma müessesesinin yasalarla getirilmiş kurallarla işletilmesi halinde başarı elde edileceği muhakkaktır.

B-İŞLEYİŞ BAKIMINDAN UZLAŞMA MÜESSESESİNİN AKSAYAN YÖNLERİ

1-Uzlaşma Düşüncesinin Yerleşmemiş Olması ve Yeterince

Bilirmemesi:

Ülkemizde vergileme yetkisine sahip konu makamları ile vergi mükellef veya sorumluları arasında oluşturulması gereken iyi niyet ve samimiyet havası henüz gerçekleştirilememiştir. Uzlaşma komisyonları mükelleflerin zaman kazanmak için bu yola başvurduklarını düşünerek onların samimiyetinden şüphe etmektedir. Buna karşın mükellef veya vergi sorumlusu ise olumlu bir hava görmediği için vergi idaresine yaklaşmakta ve ona güvenmemektedir.⁽⁹⁸⁾ Uzlaşma görüşmeleri sırasında "Acaba uzlaşsam mı!" düşüncesi aklına gelmektedir. Bunun sonucu olarak da uzlaşma müessesesi işlerliğini önemli ölçüde yitirmektedir.⁽⁹⁹⁾ Mükelleflerin büyük bir çoğunluğu, böyle bir müessesenin varlığından ve işleyişinden haberdar bile değildir. Mükellefler uzlaşmaya gittikleri takdirde ne gibi faydalar sağlayacaklarını bilmemekte ve bu konuda bilgi almak için vergi idaresine başvurunca tam olarak aydınlatılmamaktadırlar. Özellikle tarhiyat öncesi müessesesinin, çok yeni bir müessese olduğundan yeterince bilinmemektedir. Ayrıca mükelleflerin uyuşmazlık vergi ve cezalarla ilgili olarak başvurabilecekleri mali müşavirleri veya avukatları, uyuşmazlığın çözümü için kendi çıkarları bakımından uzlaşma yolu yerine, yargı yolunu önermektedir.⁽¹⁰⁰⁾

⁹⁸ AKSOY, Ş.: a.g.e., s.175

⁹⁹ KIZILOĞLU, Ş.: a.g.e., s.92

¹⁰⁰ AKSOY, Ş.: a.g.e., s.175

2-Uzlaşma Komisyonlarına Başvuru Süresinin Sınırlı Olması:

V.U.K'nun Ek: 4 maddesine göre uzlaşma komisyonlarına başvuru süresi, vergi mahkemelerine dava açma süresi olan 30 günle sınırlıdır. Bazı yabancı ülkelerde olduğu gibi uzlaşma için başvurunun, uyuşmazlık konusu dava sonuçlanıncaya kadar, her aşamada yapılabilmesi, uzlaşma müessesesinin etkinliğini arttırabilecektir. (101)

3-Kısmi Uzlaşmanın Mümkün Olmaması:

Uzlaşma görüşmeleri, salınan vergiler ve kesilen cezaların tamamı üzerinde yapılabilir. Bu durum, uzlaşma müessesesini ters yönde etkilemektedir. Genel görüş, kısmi uzlaşmaya gidilebilmesinin bu kurumun etkinliğini arttıracağı yönündedir.

4-Uygulamada Vergi Asıllarının Üzerinde Fazla Uzlaşmaya Gidilmemesi:

V.U.K Ek:1. madde de, vergi aslı ve cezalar üzerinde uzlaşma yapılabileceği hükme bağlanmış olmasına rağmen uygulamada vergi asılları üzerinde fazla uzlaşmaya gidilmemekte, daha çok cezalarda uzlaşma yapılmaktadır. Bu sonuç uzlaşma komisyonu üyelerinin davranışlarından kaynaklanmaktadır. Bu komisyonların başkan ve üyeleri idarede çalışan ve idareye bağlı kişiler olduğu için uzlaşmada çekimser davranmaktadır.

Uzlaşma komisyonları yaptıkları görüşmelerde kamu yararı ile kişi yararı arasında bir denge kurmak zorundadırlar. Komisyonlar ne kamu yararı için kişiyi zor durumda bırakabilecek ne de kişinin menfaatini korumak için hazineyi zarara uğratacak şekilde hareket etmemelidir.

¹⁰¹ "Vergi"Özel İhtisas Komisyon Raporu, TOBB, ANKARA 1992, s.210

5-Uzlaşma Komisyonlarının Etkili Bir Şekilde Çalışmalarını:

Uzlaşma komisyonlarının etkili bir şekilde çalışmalarını bu komisyon üyelerinin bilgi bakımından ehliyetli ve idareye karşı az bağımlı kişiler arasından seçilmelerine bağlı bulunmaktadır. Komisyonlara görev dolayısıyla inceleme ve bilgi toplama yetkileri verilmelidir. Komisyonlarda yeteri kadar raportör görevlendirilmelidir. Böylece önceden dosyalar incelenerek üyelere yararlı bilgiler verilerek bazı limitler tespit edilir. Bu yönde gelişmeler olmadığı ve yapılmadığı takdirde, vergi asıllarında uzlaşmaya gidilemeyecek ve uzlaşma müessesesi de bir ceza indirim müessesesi olmaktan ileriye gidemeyecektir. (102)

Tarhiyat öncesi uzlaşma tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olmamaktadır. (103) Tarhiyat öncesi uzlaşma kamu alacağının hazineye biran önce intikalini sağlaması amacını taşır. Vergi denetmenlerinin yaptığı incelemelerde yapılan inceleme ve bununla ilgili düzenlenen raporlar tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi yokmuş gibi yapılmakta, sonuçta raporla detaylı olarak tesbit edilip, hesaplanan vergi alacağı ve cezaların miktarı üzerinde pazarlık yapılmaktadır. Vergi idaresinin iş yükü bakımından olduğu kadar tarhiyat ve tahsile kadar ki süre bakımından fazla kazanç olmamaktadır. Kaldı ki ilgili yönetmelikte (Md 13) vergi raporunun gerektiğinde ön rapor şeklinde de düzenlenebileceği kabul edilmişken vergi denetmenlerinin yaptığı incelemelerde rapor yazımı bakımından hiçbir farklılık olmamaktadır. Bunun nedeni de bu incelemelerle ilgili uzlaşma komisyonlarının inceleme biriminin dışında kuruluyor olmasıdır.

Mahalli inceleme elemanlarının yaptığı incelemeler nedeniyle kurulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları il merkezinde yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları ile hemen hemen aynı niteliktedir. Tarhiyat sonrasında yapılan uzlaşma komisyonlarındaki gelir müdürünün yerini tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında bir vergi denetmeni almaktadır. İncelemeye dayalı bir müessese olmasına

¹⁰² TUNCER, Selahattin: 'Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları', İstanbul 1986, s.14

¹⁰³ AKALP, Nizamettin: 'Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Sorunlar', Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Yayınları, Yıl:2, S.11, Haziran-Temmuz 1994, s.29

rağmen uzlaşmanın ve komisyonların inceleme birimi dışında ağırlıklı idari birim tarafından teşkil edilmesi tarhiyat öncesi uzlaşmanın mahalli vergi incelemelerine bağlı tarhiyatlardaki kullanımının çok sınırlı kalmasına neden olmaktadır.

Vergi denetmenlerinin il merkezi dışında (ilçede) yaptıkları incelemelerde tarhiyat öncesi uzlaşma fiilen imkansız olmaktadır. Çünkü ilgili yönetmelik gereğince ilçelerdeki tarhiyat öncesi uzlaşmalar da il merkezinde teşkil edilen komisyonlar tarafından yapılmaktadır. İncelemeye bağlı tarhiyatlar ile bu kapsamdaki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen yükümlü uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı il merkezlerine gitmek zorundadır. Bu durumda yükümlü tarhiyat öncesi uzlaşma için gitmektense aynı vergi dairesi müdürü ile ilçede tarhiyat sonrası yapılacak uzlaşmayı tercih etmektedir.

Mahalli inceleme elemanlarının yaptığı incelemelerde müessesesinin işleyişini sınırlandıran etkenlerin ortadan kaldırılması vergi tahsilatı bakımından önemlidir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın Maliye Bakanlığı'nın merkezi inceleme elemanlarının incelemelerinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma usul ve esaslarıyla yapılması, bir başka deyişle; uzlaşmanın inceleme birimi tarafından yapılması, vergi idaresinden (hazineden) kamu alacağının biran önce tahsili bakımından önemli sonuçlar yaratacaktır. İnceleme yaparak, verginin tarh edilmesine dayanak olan vergi raporları yazmak konusunda yetkisi olan inceleme elemanlarının tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda insiyatif sahibi olmamaları sorunun kaynağını teşkil etmektedir.

Değişen ekonomik ve sosyal yapıya paralel olarak gelir idaresinin yeniden yapılanması gereği ortaya çıkmış ve gelir idaresinde bölge düzeyinde örgütlenme ile inceleme birimini takdir ve uzlaşma komisyonlarını bünyesinde taşıyan daha büyük vergi dairesi (başkanlık) gündeme gelmiştir. Vergi dairesi yapısı içinde inceleme ve uzlaşma kısımlarının oluşturulması sonucu vergi dairesi bölgesi düzeyinde yapılan inceleme sonucu düzenlenecek raporlara göre yapılacak tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda yeni düzenlemelerin yapılmasıdır.

Vergi dairesi (Başkanlık) kapsamında yapılan incelemelere bağlı tarhiyat öncesi uzlaşmaların vergi dairesinin bağlı olduğu

Defterdarlıklarda yapılması halinde açıklanan olumsuzluklar aynen devam edeceği gibi vergi dairesinin iş akışını olumsuz etkileyecektir. Bu kapsamdaki tarhiyat öncesi uzlaşmaların vergi dairesi (Başkanlık) içinde yapılması halinde ise uzlaşma komisyonu inceleme elemanlarından oluşmadığı takdirde bu uzlaşmaların tarhiyat sonrası uzlaşmadan farkı kalmayacaktır.

6-Uzlaşmanın Mükellefin Tercihine Bırakılması:

Bugün bir çok ileri batı ülkelerinde uzlaşma seçimsel bir yol değildir.Oysa;ülkemizde uzlaşma mükellefin tercihinin bırakılmış bulunmaktadır.Önce uzlaşma yoluna başvurma zorunlu hale getirilirse,meselelerin bir çoğu bu aşamada çözümlenmemiş bile olsa uyuşmazlığın bir çok yönü ortaya çıkacak ve yargının karar vermesi,tarafların haklarını yargı organlarında savunması daha kolaylaşmış olacaktır.(¹⁰⁴)

C-VERGİ İDARESİ YÖNÜNDEN AKSAKLIKLAR

Ülkemizdeki uygulamaya ve mevzuata göz attığımızda, idari çözüm yollarının ne ölçüde etkin olduğu konusunda,sağlıklı verilere ulaşılamamaktadır.Bu nedenle,Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinin,toplam uyuşmazlıklara oranının ne olduğunun saptanması mümkün değildir.

Vergi idaresinin,yargının yerleşik hale gelmiş görüşleri doğrultusunda,kendi uygulamasını yönlendirme de gecikmesi de,vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini engelleyen diğer bir neden olarak göze çarpmaktadır.(¹⁰⁵)

D-TARHIYAT ÖNCESİ VE SONRASI UZLAŞMA MÜESSESELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

¹⁰⁴ AKSOY,Ş.:a.g.e.,s.178

¹⁰⁵ "Vergi"Özel İhtisas Komisyon Raporu,TOBB,Ankara 1992,s.210

TARHİYAT ÖNCESİ VE SONRASI UZLAŞMA MÜESSESELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

KONULAR	TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA'DA	TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA'DA
1-Uzlaşmanın konusu ve kapsamı	<p>-Vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve V.U.K.'na göre Maliye Vergi Dairelerinin yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezalar (Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük cezaları dahil)</p> <p>-2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunu'na göre kesilen cezalar.</p>	<p>-Re'sen veya ikmalen idarece tarh edilen vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuuunda ,</p> <p>-Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmemesi halinde,</p> <p>-Mükellef veya ceza sorumlusunun bilgisi dışında harici bilgilere dayanılarak yapılan incelemelere istinaden tarh edilen vergi ve kesilecek cezalarda,</p> <p>-İnceleme elemanı tarafından gönderilen uzlaşma talep davetiyesine 15 gün içinde cevap verilmemesi veya olumsuz cevap verilmesi halinde,</p> <p>-V.U.K.'nun 1.maddesinde sayılan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yapılacağına Maliye Bakanlığı yetkilidir,</p> <p>-2978 sayılı kanuna göre kesilen</p>

2-Uzlaşma talebinin gerekçesi	<p>Maliye vergi dairelerinden vergi inceleme raporuna dayanılarak salınan her türlü vergi ve ceza için uzlaşma talep edilebilir</p>	<p>cezalar.</p> <ul style="list-style-type: none"> -Tarhiyatta vergi hataları ve her türlü maddi hata bulunması, -Yanılma halinin mevcut olduğunun iddia edilmesi , -Kanun hükümlerine gereği kadar nufuz edememek , -Yoruma açık hallerde yanılma olması, -Aynı konu hakkında yargı organları ile Maliye Bakanlığı arasında görüş ayrılığı olması, -Ortalama kar haddi hükümlerine göre vergi tarh edilmesi,
3-Komisyon kuruluşu	<p>1-Merkez inceleme Elemanlarının Raporları için: (Maliye Mufettiş,Hesap Uzmanı,Gelirler kontrolörü) a-Devamlı Çalışma Yerlerinde: Grup merkezlerinde kurul başkanlarınca veya Gelirler Genel Müdürlüğünce belirlenen üç kişi -Komisyon üyelerini belirleme yetkisi</p>	<p>1-Mahalli Uzlaşma Komisyonları: A-Genel Bütçeye giren Vergi, Resim ve Harçlarda: -İl komisyonları: Defterdar (veya tevkil edeceği kişinin) başkanlığında -Gelir Müdürü (uye) Vergi Dairesi Müdürü(uye) -İlçe Komisyonları:</p>

2-Uzlaşma talebinin gerekçesi	Maliye vergi dairelerinden vergi inceleme raporuna dayanılarak salınan her türlü vergi ve ceza için uzlaşma talep edilebilir	cezalar.
		<p>-Tarhiyatta vergi hataları ve her türlü maddi hata bulunması,</p> <p>-Yanılma halinin mevcut olduğunun iddia edilmesi ,</p> <p>-Kanun hükümlerine gereği kadar nufuz edememek ,</p> <p>-Yoruma açık hallerde yanılma olması,</p> <p>-Aynı konu hakkında yargı organları ile Maliye Bakanlığı arasında görüş ayrılığı olması,</p> <p>-Ortalama kar haddi hükümlerine göre vergi tarh edilmesi,</p>
3-Komisyon kuruluşu	<p>1-Merkez İnceleme Elemanlarının Raporları İçin:</p> <p>(Maliye Mufettiş,Hesap Uzmanı,Gelirler kontrolörü)</p> <p>a-Devamlı Çalışma Yerlerinde: Grup merkezlerinde kurul başkanlarından veya Gelirler Genel Müdürlüğünce belirlenen üç kişi</p> <p>-Komisyon üyelerini belirleme yetkisi</p>	<p>1-Mahalli Uzlaşma Komisyonları:</p> <p>A-Genel Bütçeye giren Vergi, Resim ve Harçlarda:</p> <p>-İl komisyonları:</p> <p>Defterdar (veya tevkil edeceği kişinin) başkanlığında</p> <p>-Gelir Müdürü (üye) Vergi Dairesi Müdürü(üye)</p> <p>-İlçe Komisyonları:</p>

	<p>Grup başkanlarına devredilebilir.</p> <p>b-Geçici Çalışma Yerlerinde (Turnelerde):</p> <p>-Ekip başkanının başkanlığında altında başkan dahil üç kişi , Komisyon üç inceleme elemanı ile kurulmuyorsa komisyon üyeleri 2 inceleme elemanı , 1 vergi dairesi müdüründen meydana gelir, Ekip başkanı gerektiğinde Kurul veya Genel Müdürlükten komisyona inceleme elemanı talep edilebilir.</p> <p>-İnceleme elemanı kendi düzenlediği raporun uzlaşmasına üye olarak katılamaz.</p> <p>2-Mahalli <u>İnceleme Elemanlarının Yapılacak İncelemelerde:</u> (Defterdar , vergi denetmeni , vergi dairesi müdürü)</p> <p>Defterdarın yerine başkan olarak Defterdar Yardımcısı veya Gelir Müdürü Vekil olarak görev yapabilir. İncelemeyi vergi dairesi müdürü</p>	<p>Malmüdürü(varsa müstakil vergi dairesi müdürü) 2 vergi memuru(üye)</p> <p>B-İl Özel İdareleri Bütçesine Giren Vergi Resim ve Harçlar:</p> <p>a-İllerde:</p> <p>-Özel Saymanlık müdürü(veya gelir memuru)</p> <p>-Vali tarafından seçilen 2 üye</p> <p>b-İlçelerde:</p> <p>-Özel saymanlık gelir memuru,</p> <p>-Kaymakam tarafından seçilen iki üye,</p> <p>C-Belediye Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarda:</p> <p>-Belediye Başkanı,</p> <p>-Belediye encümenince seçilecek iki üye.</p> <p>2-<u>Merkezi Uzlaşma Komisyonları:</u></p> <p>Maliye bakanlığı, mahalli komisyonlara verilen yetki sınırlarını aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere merkezi</p>
--	---	--

	<p>yapmış ise komisyon üyesi olarak başka bir vergi dairesi müdürü görevlendirilir.</p>	<p>uzlaşma komisyonları kurmaya yetkilidir. Merkezi uzlaşma komisyonu , Gelirler Genel Müdürlüğünden veya merkezi denetim elemanlarından seçilecek üç üyeden kurulur. Komisyonlar üye tam sayısıyla toplanmak ve çoğunlukla karar vermek durumundadır.</p>
4-Uzlaşılacak verginin miktarı:	<p>Herhangi bir alt ve üst sınır yok</p>	<p>Komisyonların uzlaşabileceği en çok vergi ve cezanın miktarı Maliye Bakanlığınca tayin olunur.</p>
5-Uzlaşma gününün tesbiti	<p>Yönetmeliğe göre, komisyon başkanı ile temas kurularak inceleme elemanınca,</p>	<p>Uzlaşma günü ilgili komisyon tarafından tesbit edilir.</p>
6-Uzlaşmaya davet	<p>-Nezinde inceleme yapılan uzlaşma isteyip istemediği tutanakla tesbit edilmektedir. -Uzlaşma gün, yer ve saati bizzat incelemeyi yapan tarafından ilgiliye bildirilir. -Rapor ve uzlaşma gününün bildirimine ilişkin yazının en az 7 gün önce ilgiliye tebliğ gerekir.</p>	<p>Mükellefe veya ceza sorumlusuna uzlaşma talebinin usulüne uygun olarak yapılacağıının anlaşılması halinde , görüşmeye katılması için görüşmenin tarihi, yeri ve saati uzlaşma komisyonu tarafından yazı ile en az 10 gün önce bildirilir.</p>

7-Uzlaşmaya başvuru makamı	<p>-Uzlaşma talebinin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanılarak vekil veya kanuni temsilciler vasıtasıyla incelemeyi yapan elemana ya ekip başkanına yazılı olarak yapılır. Uygulamada uzlaşma talebi inceleme sırasında tutanağa bağlanmaktadır.</p>	Uzlaşma talbinin , yetkili uzlaşma komisyonuna yazılı olarak yapılması gerekir.
8-Uzlaşma talep süresi	<p>İnceleme ile ilgili son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar veya davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde</p>	<p>Uzlaşma talebi vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Re'sen tarhiyatta ilgili vergi dairesi, aynı süre içerisinde herhangi bir taahhütte bulunmamak kaydıyla ilgiliyi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.</p>
9-Uzlaşmanın yapılamayacağı haller	<p>-Uzlaşmanın temin edilememesi, uzlaşmaya varılması uzlaşma talebinin zamanında ve usulüne uygun yapılmaması halinde ilgililer tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler. -Tarhiyat öncesi uzlaşma talep</p>	<p>-Tarhiyat öncesi uzlaşma talep ettiği halde tarhiyat öncesi uzlaşma toplantılarına belirtilen gün ve saatte katılmaması, -Toplantıya katılmakla birlikte toplantıda; uzlaşmanın sağlanmaması,</p>

	<p>etmeyenin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı saklıdır.</p>	<p>Mükellefin veya ceza sorumlusunun tutanağı imzalanmaması , tutanağın ihtirazi kayıtla imzalanmak istenmesi</p> <p>-Uzlaşma talebinde bulunan mükelleflere veya ceza sorumlusuna gönderilen uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi,</p>
<p>10-Uzlaşmanın Kesinleşmesi ve Dava açılıp açılmayacağı</p>	<p>-Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tesbit edilen husus hakkında dava açılmaz ve hiç bir merci'e şikayette bulunulamaz,</p> <p>-Uzlaşmadan sonra V.U.K.'nun 376.maddesi hükümlerinin uygulanmasını isteyemezler.</p>	<p>Mükellef veya adına ceza kesilen üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir merci'e şikayette bulunamaz,</p> <p>-Uzlaşmanın sağlanamaması halinde ilgili dava açma yoluna gidebilir,</p> <p>-Ceza sorumlusu uzlaşmadan vazgeçtiğini bildirerek V.U.K.'nun 376.maddesi hükümlerinin uygulanmasını isteyebilir,</p> <p>-Uzlaşmanın sağlanamaması halinde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az süre kalmış ise dava açma</p>

<p>11-Uzlaşılın vergi ve cezaların ödenmesi ve gecikme faizi uygulanması</p>	<p>-Uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Tutanak ilgiliye komisyonda tebliğ olunur,</p> <p>-Uzlaşma tutanağı, uzlaşılın verginin normal ödeme zamanından önce tebliğ edilmiş ise uzlaşılın vergiler kanuni ödeme zamanında cezalarda bir ay içerisinde ,</p> <p>-Uzlaşma tutanağı normal ödeme zamanından sonra tebliğ edilmiş ise vergiler , cezalar ve gecikme faizleri tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ödenir,</p> <p>-Normal ödeme süresi geçen ve uzlaşılın vergi, resim ve harçlar üzerinden , normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır.</p>	<p>süresi tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gündür.</p> <p>Ödeme ve gecikme faizine ilişkin hükümler Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada olduğu gibidir.</p>
--	---	--

SONUÇ

Verginin mali işlevi; vergi sistemi devlete normal hizmetleri yanında hızlı ekonomik kalkınmaya katkı için ihtiyaç duyduğu geliri yeterli ölçülerde sağlamalıdır. Kısaca vergi sistemi verimli olmalıdır.

Verginin sosyal işlevi vergi sistemi, vergi yükünün bireyler arasında adil dağılımını sağlamakla kalmayıp toplumda gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri de giderici yönde yardımcı ve etkili olmalıdır. (106)

Etkin ve adil bir vergilendirmenin mümkün olması öncelikle ekonominin yapısal sorunlarının çözümüne bağlıdır. Ancak yapısal değişime bağlı çözüm dışında mevcut uygulamalardan kaynaklanan sorunların çözümüyle de kısmi iyileştirme sağlanabilir.

Uzlaşma müessesesi kanununun gerekçesi hazine alacağıının bir an önce tahsil edilebilmesi ve yargı organlarının işinin hafifletilmesi amaçları ile tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin amacında; vergi uyumsuzluklarını asgariye indirmek , vergi idaresi ile mükellef arasındaki uyumsuzlukları daha başlangıç aşamasında hem uyumsuzluğu ortadan kaldırmak , hem de yargı organlarına daha az ihtilaf gitmesini sağlamaktır. Kısaca ; vergi alacağıının bir an önce hazineye intikal etmesini sağlamaktır.

Vergi alacağıının zamanında hazineye intikali yüksek enflasyon ortamında sadece alacağın değerinin korunması bakımından değil, kamu harcamalarının asli kaynağı ile karşılanması, bu şekilde kamu harcaması-kamu geliri dengesinin harcamanın yapıldığı dönemde sağlanması ve böylece bütün ekonomik-mali sistem üzerinde tahrip edici etki yapan enflasyonun önemli kaynaklarından olan kamu harcamalarının karşılıksız kalması bakımından önemlidir.

Vergisel düzenlemelerin başarısı ancak ve ancak etkin ve işlevsel idare ile denetiminin varlığına bağlıdır. İdari yapılanmaya yönelik düzenlemeler hangi adla yer alırsa alsın idare bilgi toplayabilen, bu bilgiyi kullanabilen ve vergisel anlamda hizmet üreten birim olmalıdır.

Vergi idaresinin başarısı iki temel sorunun çözümüne bağlıdır. Bunlarda birincisi; vergi idaresinin yasalara uymak ve vergi ödemek isteyen mükelleflerin haklı taleplerini karşılayabilmek becerisidir.

İkincisi ise yasalara aykırı davranan (ya da davranmaya kalkışan) mükelleflerin bu yönelimlerden vazgeçirilmesinde vergi idaresinin etkin olmasıdır. Bu iki noktadan birincisinde ;devlet-mükellef arasındaki anlaşmazlıkların karşılıklı anlayış ve işbirliği içinde çözümlenmesi söz konusudur. İkincisinde ise; uyumsuzluk ve yasalara aykırılık aşamasında, vergilendirmede kamu otoritesinin gücünün etkin bir biçimde gösterilmesi konusu önem kazanmaktadır.

Bir vergi anlaşmazlığının vergi yargı organlarında izlenmesi ve sonuçlandırılması uzun zaman ve formaliteleri gerektirmekte, mükellef ve idare bakımından zaman ,para ve emek kaybına neden olmaktadır. Söz konusu anlaşmazlıkların, önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi, vergi davalarının gerektirdiği formaliteleri ortadan kaldırmakta, aynı zamanda vergi yargı organlarının işlerliğini sağlamaktadır. Modern vergicilikte mükellef ile idarenin anlaşmazlıklarını her safhada karşılıklı itimat havası içinde tartışmaları , hal çareleri aramaları olanağı tanımakta ve böylece vergi davalarının neden olduğu uzun ve yorucu izleme külfetinden kurtulmakta ve vergi mahkemelerine sadece anlaşmazlıkları götürülmektedir. Vergi yargısının vermiş olduğu kararlar ne kadar adil olursa olsun uyumsuzluğun çözümlenmesinin uzun bir zaman alması, adaletin sosyal faydalarını ve etkilerini azaltmaktadır.

Türk vergi sisteminde vergi idaresi ile mükellef arasında çeşitli usullerle karşılıklı iyi niyet havası içinde anlaşarak veya idarenin kendi iç denetim mekanizma çerçevesinde bir başka deyişle; idari aşamada çözümlenme usulleri; düzeltme, uzlaşma, pişmanlık, ıslah ve cezalarda indirim olmak üzere dört başlık altında toplanmaktadır.

Belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesinleşen ceza üzerinde vergi dairesi ve mükellefin pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanan uzlaşma yolu, uyumsuzlukları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmayı amaçlamaktadır. Yargısal karara göre miktarı değişebilecek bir vergiyi ödeme durumunda kalmaktansa belli marjlar içinde saptanan bir miktarı ödemek mükellefler açısından da yararlı olmaktadır. Ancak bu pratik yararlarına karşın, uzlaşma yolu hukuk teorisi açısından sakıncaları bulunmaktadır.

Yasa yönünde her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilir. Bu durumda vergide anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. Vergi konusunda ilke olarak idarenin takdir yetkisi yoktur. Vergiler alanında idare bağlı yetki ile donatılmış olup, yasaya göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almazlık edemez.

Vergi Hukuku'nda mükellef ile idare arasında görüşme ve uzlaşma karşılıklı güven ve anlayışı en iyi gerçekleştirebilecek bir kurum olarak düşünülmektedir.

Yabancı ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının %90'ı idari aşamada çözümlenmekte, çok az bir kısmı uyuşmazlık konusu yapılmaktadır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi; inceleme elemanlarının yükünü artıran bir müessese olmakla birlikte vergi incelemelerinin hızla sonuçlandırılması ve uygun bir işleve kavuşturulması gerekmektedir. Bugünkü uygulama biçimi ile tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasında yetkili makam ve kişiler dışında hiçbir fark bulunmamaktadır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinin temel işlevi; incelemelerinin hızla sonuçlandırılmasıdır. Bu müessesinin bugünkü hali ile tahsilata ilişkin bir uygulamayı vergi denetimi elemanları üzerine aktarmak suretiyle vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Bu aşamada bir pişmanlık duyan hemen vergisini ödemek isteyen mükelleflerin yaralanabileceği bir sistem halinde düzenlenmesi, aksi halde bugünkü hali ile Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesinden bir farklılık arzetmediğine göre kaldırılması daha doğru olacaktır.⁽¹⁰⁷⁾

Vergi idaresinin uzlaşma komisyonlarının yetkilerini, yalnızca uzlaşabilecekleri en çok vergi ceza miktarı yönünden belirlenmesi yeterli değildir. Asıl önemli olan, komisyonlara indirim oranı yönünden büyük yetki tanımaktır. Kuşkusuz bu indirim yalnızca cezada değil, duruma göre vergide de yüksek oranda yapılabilmelidir.

Uzlaşmada, uzlaşmanın adil bir şekilde sağlanması için tarafların uzlaşacakları konu hakkında tüm detayları ortaya tam ve açık olarak getirmeleri gerekir. Uzlaşmadaki son uygulamalarda bu esasa uyulmamaktadır.

¹⁰⁷ Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e., s.216

Ayrıca uzlaşma toplantılarında ortaya konulan vergi ve cezanın dışında bir de gecikme faizi, gecikme zammı adı altında bir miktar daha ödenecekse bunun da uzlaşmanın yapıldığı tarihte gündeme getirilmesi gereklidir. Aksi takdirde mükellefler yanıtlanmış, dava hakları kapatılmış ve de ödeyemeyeceği bir mali külfetle karşı karşıya bırakılmış olurlar ki bu durumu hakkaniyet ve adalet ilkeleriyle bağdaştırmak mümkün değildir.

Mükelleflerin büyük bir çoğunluğu uzlaşma müessesesinden haberdar değildir. Hertürlü haberleşme araçlarıyla idare uyarmalıdır.

Uzlaşma komisyonlarında mükelleflerin ödeme gücü tesbit edilebiliyorsa, mükellef tarhi öngörülen vergiyi ve cezayı ödediğinde ekonomik bakımdan yıkılacaksa; uzlaşmada rakamları onu yıkmayacak, faaliyetine devam edip, ekonomiye ve dolayısıyla devlet hazinesine katkıda bulunmaya devam edecek bir seviyeye kadar indirmek vergilendirmenin ekonomik amaçlarına uygun davranmak olur.

EK-1

TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TESPİT TUTANAĞI

..... Vergi Dairesinin.....sicil No.lu
mükellefi.....nezdinde

.....dönemine ilişkin olarak yapılan vergi incelemeleri
sonucunda salınacak vergi ve kesilecek cezalar konusunda
mükellefe/mükellef vekiline tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip
istemediği sorulmuştur.

Mükellefe/mükellef vekili inceleme sonucunda, salınacak vergi ve
kesilecek cezalar konusunda V.U.Knun Ek 11'nci maddesi uyarınca
tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediğini beyan etmiştir.

Durumu tespit eden bu tutanak üç örnek olarak düzenlendi,
okundu içindikilerin doğru olduğu ifadelere aynen uyduğu
anlaşıldıktan sonra birlikte imzalandı. İmzalı ve onaylı bir örneği
mükellefe/mükellef vekiline verildi./...../.....

Mükellef/Mükellef Vekili

İncelemeyi Yapan

R.Mühür ve İmza

EK-2

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEP DAVETİYESİ

.....
.....
.....

Hakkınızda düzenlenmiş bulunan..../.../19...gün ve.....
sayılı inceleme raporuna istinaden,adınıza tarh edilecek
..... lira vergisi ile kesilecek
..... lira cezasına karşı uzlaşma
talep etme hakkımız bulunmaktadır.

Uzlaşma talep ettiğiniz takdirde,bu yazının tarafınıza tebliğ
itibaren (15) gün içerisinde aşağıda belirtilen mercie bir dilekçe
başvuruda bulunmanız gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Ek:İnceleme Raporu

İncelemeyi Yapan

Başvuru Mercii:

(Yönetmeliğin 11 inci maddesine göre kullanılacak davetiye)

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMAYA VARILMIŞTIR.

EK-3

T.C.

ANKARA DEFTERDARLIĞI

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONU UZLAŞMA TUTANAĞI

Tutanağın Tarihi :
 Tutanağın Sayısı :
 Mükellefin :
 Adı, Soyadı veya Unvanı :
 Adresi :
 Bağlı Olduğu Vergi Dairesi:
 Hesap Numarası :
 İncelemesi :
 Konusu :
 Dönemi :
 İncelemeyi Yapan :
 Adı Soyadı :
 Unvanı :

Aşağıda isimleri yazılı Başkan ve Üyelerden teşekkül eden Komisyonumuz mükellefin (Bizzat/Vekilin) iştiraki ile/...../199... günü saat 'da aşağıda belirtilen miktarda uzlaşmaya varılmıştır.

Verginin Türü	Bulunulan Matrah Farkı	Tarhiyatın Türü	Tarh Edilmesi Öngörülen vergi ve ceza tutarı	Uzlaşılan	
				Rakamla	Yazıyla
Gerekçe ve Açıklama					

Uzlaşma tutanağı(4) nüsha olarak tanzim edildi.Okundu ve doldurulduğu anlaşılarak müşterek imzalandı.

Mükellef veya Vekili Uye Uye Komisyon Başkanı
 Tutanağın bir nüshası...../...../199.....tarihinde aldım.
 Mükellef veya Vekili
 Adı Soyadı İmzası

KAYNAKÇA

- AKALP Nizamettin : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Sorunlar", Vergi Raporu, S. 11, Yıl:2, Haziran-Temmuz 1994
- AKDOĞAN Abdurrahman: "İngiltere'de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler", Yeni İş Dünyası, S. 59, Eylül 1984
- AKSOY Şerafettin : Türk Vergi Yapısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, İstanbul 1990
- ARICA M.Nadir : "Vergi incelemesi Sonuçlarına Bağlı Vergilenmelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi", Maliye Ve Sigorta Yorumları, S.163 1993
- ARPAÇ Sabri : "Uzlaşma ve Mücbir Sebepler", Mali Sorunlara Çözüm, S.37, Yıl:4, Ocak 1988
- BEŞE Tayfun : "Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri En Çok Vergi ve Ceza Miktarı", Yaklaşım Dergisi, Yıl:2, S.18, Haziran 1994
- CANDAN Turgut : "Uzlaşma XXIII", Maliye Postası, S.:293 Kasım 1992
- DEMİR Ali : "Uzlaşma Müessesesinden Beklenen Faydanın Sağlanabilmesi İçin İki Öneri", Vergi Dünyası, S.88 Aralık 1988
- DOĞRUEL Emin : "Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Tecil Faizi", Uygulamalı Mevzuat Dergisi, S.16, Mart 1991
- ERGINAY Akif : Son Değişiklikleriyle Türk Vergi Kanunları, Turhan Kitabevi Yayınları, Olgaç Matbaası, Ankara Ocak 1990
- ERMİN İrfan : "Gecikme Faizi", Vergi Dünyası, S.103, Mart 1990
- ERÖĞLU Nurettin : Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu, Sevinç Matbaası, Ankara 1989
- GÜREL Erdal : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı İle İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları", Vergi Sorunları, S.76

- HESAP UZMANLARI DERNEĞİ YAYINLARI,1991 Beyanname Düzenleme
Kılavuzu ve Vergilendirmede Temel Kavramlar
Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap
Uzmanları Kurulu Yayını
- KANAT Zülküf : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma",Mali Sorunlara Çözüm, S.37, Ocak 1988
- KESKİN Mithat : "Uzlaşma Müessesesi Ve Uzlaşmanın Uygulanması Üzerine Bazı Düşünceler",Maliye Yazı-ları,S.6 1987
- KIZILOĞLU Şükrü : "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi",Doktora Tezi G.Ü.Sos.Bil. Enst,1985
Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları,C.3,C.10
"Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma",Mali Sorunlara Çözüm,S.10,11 Kasım 1988
Danıştay Kararları ve Muktezalar 1991 Yılı Mali Yargı Ders Notları
- KİTİŞ Nahit : "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" ,Vergi Dünyası,Sayı:97,1989
"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma",Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yıl:VIII,S.96,Ağustos 1988
- OKUR Osman : "Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri",Vergi Sorunları Dergisi,S.83,Ağustos 1985
- ÖNCEL Mualla : Vergi Hukuku,A.Ü.H.F.Yayınları,No:494,Ankara 1992
- ÇAĞAN Nami
- KUMRULU Ahmet,
ÖZBALCI Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık,Ankara 1989
- ÖZTÜRK Bünyamin : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Gecikme Faizi", Maliye Postası,S.267,Yıl:12, Ekim 1991
- ŞAHİNOK Aynur : "Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Müessesesi",İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler (II) ,Danıştay Başkanlığı,1978

- ŞEKER Sakıp : "Uzlaşma ve Uzlaşmanın Sonuçları", Vergi Sorunlar Dergisi, S.IV 1991
- TOLU Abdullah : "Türk Vergi Sisteminde Gecikme Faizi", Maliye Postası, S.260 Temmuz 1991
- TUNCER Selehattin : "Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları", İktisat ve Maliye Dergisi, S.5, İstanbul 1986
"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", İktisat ve Maliye Dergisi, S.2, 1987
- TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ: 1992 Vergi İhtisas Komisyonu Raporu
- ULUATAM Özhan : Örnekler , Belgeler ve Mahkeme Kararları ile Türk Vergi Hukuku, Özkan Matbaacılık, Ankara 1990
Vergi Dairesi İşlem Yönergesi
- YÜCEL Tugay : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Değerlendirmeler", Vergi Dünyası, S.80, Yıl:IV, Nisan 1988