

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA

1 GİRİŞ

Uzlaşma, vergi hukukumuzda 1963 tarihli ve 205 sayılı Yasa ile girmiştir¹.

Anılan Yasanın gerekçesinde uzlaşma kurumunun getirilişi ile ilgili olarak şu ifadelere yer verilmiştir:

"... Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağıının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur.

Böylece, mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır".

Henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma yapılma imkanı tanıyan "tarhiyat öncesi uzlaşma" kurumu ise, vergi hukukumuzda –artık "tarhiyat sonrası uzlaşma" adını alan, genel- uzlaşmadan yaklaşık 22 yıl kadar sonra 1985 tarihinde, 3239 sayılı Yasa ile girmiştir.

Anılan Yasanın gerekçesinde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin getirilişi ile ilgili olarak şu ifadelere yer verilmiştir:

"... çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi tabikatin tabii bir sonucudur.

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

¹ Uzlaşma konusunda kaynak eser olarak bkz. Turgut **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Yaklaşım Yayınları, Ocak 2001.



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

Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ve tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ve usullerinin Yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanınmaktadır".

Bu yasal değişiklik sonrası hukukumuzdaki uzlaşma kurumu iki ayrı yapıdan oluşmaya başlamıştır. Bu yapılardan ilki, adına vergi tarh edilen ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabileceği "tarhiyat sonrası uzlaşma" kurumu, ikincisi de vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce mükelleflerin başvurabileceği "tarhiyat öncesi uzlaşma" müessesesidir.

1998 tarihli ve 4369 sayılı Yasa ile uzlaşma kurumunda değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu yasa ile 1.1.1999 tarihinden itibaren cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşma vergi asılları sınırlandırılmıştır. Bu yeni düzenlemeye bağlı olarak uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi esasına geçilmiştir.

Ayrıca; 4369 sayılı Yasa ile; kısmi uzlaşma, dava açma süresi içinde uzlaşmadan yararlanabilme, uzlaşma görüşmelerinde bağlı olunan meslek odasından bir temsilci ve SM, SMMM veya YMM bulundurulabilme olanakları getirilmiştir.

4369 Sayılı Yasanın kısa süreli uygulamasından sonra, uzlaşma kurumunda 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Yasa ile yeni bir değişiklik daha yapılmış ve 4369 sayılı Yasa öncesinde olduğu gibi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabilme imkan getirilmiştir.

4444 sayılı Yasa, aradaki döneme isabet eden ve yasal değişiklik yapılmasına neden olan; 1.1.1999 tarihi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 14.08.1999 arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda vergi ziyai cezası için de uzlaşma talebinde bulunulabileceği hüküm altına alınmış, böylece uygulama sırasında ortaya çıkabilecek sorunların giderilmesi sağlanmıştır.

Öte yandan Vergi Usul Yasasında düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılması gereken fiillere bağlı olarak kesilen cezalarla, tarhiyatı öngörülen vergilerde uzlaşma olanağı 4444 sayılı Yasa ile kaldırılmış, 4369 sayılı Yasa sonrası hürriyeti bağlayıcı cezalara baplı olarak salınan vergilerin uzlaşma kapsamında olup olmadığı yönündeki tartışmalara da son verilmiştir.



Uzlaşma kurumu, 205 sayılı Yasa ile hukukumuzda girdikten itibaren, 485, 2365, 3239, 4008, 4369 ve 4444 sayılı yasalarla değiştirilmiş olup, bu kurumun etkinliğinin korunabilmesi için güncel eğilimler yakalanmaya çalışılmıştır.

Tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşmalar ile ilgili olarak uyulacak esaslar 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Uzlaşma Yönetmeliği" ve "Tarhiyat öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ile belirlenmiş, daha sonra 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazetede bu yönetmeliklerde değişiklik yapan yönetmelikler yayınlanmıştır.

Uzlaşma kurumu hakkındaki bu çalışmamız, anılan yönetmeliklerin dillerin açık ve anlaşılır olması, konuyu sistematik biçimde işlemeleri bakımından, temel olarak söz konusu yönetmelik düzenlemelerinin bir açıklaması niteliğinde hazırlanmıştır.

Çalışmamız esas olarak tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen Uzlaşma Yönetmeliği çerçevesinde hazırlanmıştır. Bu nedenle, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğindeki düzenlemelerin açıklanmasında diğer yönetmeliğe paralellik arz eden konularda sadece atıfta bulunulmuştur.

2 UZLAŞMA KURUMUNDA KAVRAM VE YASAL DÜZENLEME

2.1 Kavram

Uzlaşma; mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergi uyumsuzluğunu hukuken ortadan kaldıran yasal bir kurumdur. Uzlaşmanın kapsamı, genel esasları, yapılışı ve hukuksal sonuçları yasa ile belirlenir.

Uzlaşma kurumu, vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünde temel kurum olup, yoğun ve kapsamlı bir uygulama alanına sahiptir.

Uzlaşma, sadece ülkemizde değil, Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerde de uygulanmaktadır².

2.2 Yasal Düzenleme

VERGİ Usul Yasası, uzlaşma kurumu ile ilgili temel düzenlemeleri içerir:

UZLAŞMANIN KONUSU, KAPSAMI, KOMİSYONLAR VE ŞEKLİ:

EK MADDE 1 - "Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyat cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü

² Bu konuda daha detaylı bilgi için bkz. Şükrü **Kızılot** & Zuhal **Kızılot**; Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 2005, s. 73 vd.



fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda,” vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığın'ca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanır.

UZLAŞMA KOMİSYONU MUAMELELERİNİN KESİNLİĞİ :

EK MADDE 6 - “Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

UZLAŞMA VE VERGİ MAHKEMESİNDE DAVA AÇMA :

EK MADDE 7 - Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vâki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.



Vergi Hukukunda Uzlaşma

Uzlaşmanın vâki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.

Uzlaşmanın vâki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vâki olmadığına 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 tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Uzlaşmanın vâki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

ÖDEME :

EK MADDE 8 - Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

- 1. Uzlaşma vâki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde;*
- 2. Uzlaşma vâki olmadığı takdirde, bu Kanununun 112 ve 368'inci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 8 numaralı bendi hükmü dairesinde; ödenir.*

UZLAŞMA VE CEZALARDA İNDİRME :

EK MADDE 9 - Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 'ncı madde hükümleri; hakkında 376'ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376'nci maddenin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur.

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA :

EK MADDE 11 - Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi



miktarı üzerinden, bu Kanununun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.

ÜCRETLİLERE VERGİ İADESİNDE UZLAŞMA :

EK MADDE 12 - 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanununu 6 ncı maddesi uyarınca kesilen cezalar uzlaşma mevzuuna dahildir.

3 UZLAŞMA YÖNETMELİĞİ DÜZENLEMELERİ ÇERÇEVESİNDE UZLAŞMA KURUMU

3.1 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

3.1.1 Kavram

Tarhiyat sonrası uzlaşma; ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Yasanın 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) için istenebilir.

3.1.2 Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi

Vergi Usul Yasası kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar konusunda ise İçişleri Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığınca 8 Aralık 2004 tarih, 25664 sayılı resmi gazetede yayınlanan İl Ve İlçe Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Limitleri, Uzlaşmaya Konu Olan Ve Olmayan Vergi Ve Cezaları Hakkındaki 343 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile güncel hadler belirlenmiştir.

Buna göre;

a) İl Uzlaşma Komisyonları

**Vergi, Resim ve
Harçlar**



Vergi Hukukunda Uzlaşma

| | |
|---|--------------------------|
| I. Grup İller: Ankara, İstanbul ve İzmir | 600,000,000,000.- TL. |
| II. Grup İller: Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli ve Mersin | 450,000,000,000.- TL. |
| III. Grup İller: Diğer büyükşehir belediyesi bulunan iller | 300,000,000,000.- TL. |
| IV. Grup İller: I., II. ve III. Grup İller dışında kalan diğer iller | 150,000,000,000.- TL. |

b) İlçe Uzlaşma Komisyonları

**Vergi, Resim ve
Harçlar**

| | |
|--------------------------|---------------------|
| Bağımsız Vergi Daireleri | 30,000,000,000.-TL. |
| Bağlı Vergi Daireleri | 6,000,000,000.-TL. |

Ayrıca;

- I. ve II. grup il merkezlerinde bulunan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ilişkin uzlaşma taleplerinin, ilçe uzlaşma komisyonlarına tanınan limitler içinde kalmaları halinde ilgili vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacağı,
- İlçe uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma taleplerinin, ilçe vergi dairesinin bulunduğu il uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacağı,
- Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde kurulacak uzlaşma komisyonlarının III. grup iller için tanınan yetki sınırları dahilinde uzlaşma taleplerini inceleyip sonuçlandıracağı, ancak, yetki sınırlarını aşmış bağlı oldukları il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma taleplerinin ise il uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacağı,
- I., II., III. ve IV. 'grup illerin yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma taleplerinin, Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenmek üzere Bakanlığa intikal ettirileceği,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadi işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan uzlaşma taleplerinin, Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine girenler hariç olmak üzere, herhangi bir miktara bağlı kalınmaksızın İl Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilerek ve bu komisyonca incelenip sonuçlandırılacağı,
- Anılan tebliğin yayım tarihine kadar uzlaşma günü tayin edilmemiş uzlaşma talepleri hakkında da bu tebliğin hükümlerinin uygulanacağı,



- Ancak, Merkezi Uzlaşma Komisyonunca daha önce uzlaşma günü tayin edilmiş olup, çeşitli nedenlerle uzlaşma günü ertelenmiş olan mükelleflerin uzlaşma talepleri hakkında bir önceki genel tebliğ hükümlerinin uygulanacağı,

belirtilmiştir.

3.1.3 Uzlaşma Komisyonlarının Yapısı

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

- İl Uzlaşma Komisyonu: Defterdarın veya tevkil edeceği kişinin başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.
- İlçe Uzlaşma Komisyonu: Müstakil vergi dairesi bulunan ilçelerde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve şeften oluşur. Müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde komisyonda, bunların yerine görev yapanlar üye olur. Bağlı vergi dairelerinde komisyon malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Gelir şefi bulunmaması halinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.
- Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanının başkanlığında vergi müdürü ve müdür yardımcısından oluşur.
- Merkezi Uzlaşma Komisyonu: Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Maliye Bakanlığı Müsteşarı'nın başkanlığında, Müsteşar Yardımcısı ve Gelir İdaresi Başkanından oluşur.

Bu komisyonlar üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler.

Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, komisyonda bunlara vekalet edenler görev yaparlar.

3.1.4 Uzlaşmaya Başvuru

Uzlaşma süreci, mükellefin uzlaşma başvurusu ile başlar. Uzlaşma, mükellefe tanınmış bir hak olup, mükelleflerin uzlaşmaya başvurma zorunluluğu yoktur.

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (Tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği



olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna yapılır.

Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan uzlaşma komisyonuna verilir. Bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür.

Uzlaşma komisyonlarının sekreteryaya hizmetini; illerde defterdarlık gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları ile ilçelerde vergi daireleri yürütür. Merkezi Uzlaşma Komisyonunun sekreteryaya işlemleri Gelir İdaresi Başkanlığınca yerine getirilir.

3.1.5 Uzlaşmaya Başvuru Süresi

Uzlaşma talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir. Bu sürenin adli tatile denk gelmesi durumunda, uzlaşma süresinin işleyişi durmaz³.

3.1.6 Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerinin Yapılması

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

Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler.

Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğunun belirlenmesi durumunda talep reddedilir.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini buldurması hususu, görüşmenin tarihi yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir.

Mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve SM, SMMM ve YMM meslek odasından bir meslek mensubu buldurabilir. Bu kişiler uzlaşma

³ Danıştay 3. Daire, 22.10.1986 Tarihli, 1986/1190 E., 1986/2058 K. sayılı karar.



Vergi Hukukunda Uzlaşma

komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.

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

Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere;

“Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda/..../.... tarihinde aldım”

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

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

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

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

3.1.7 Uzlaşma Konusu Yapılabilecek ve Yapılamayacak Cezalar

01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait olup kaçakçılık suçu cezası kesilen vergi ve cezada uzlaşma yapılmaz.

Bu tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak kesilecek kaçakçılık cezası ise uzlaşma konusu yapılabilir.

01.01.1995 - 01.01.1999 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilecek kusur ve ağır kusur cezaları uzlaşma konusu yapılabilir.



01.01.1999 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile -Vergi Usul Yasasının 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç- vergi ziyai cezası da vergi aslından bağımsız olarak uzlaşma konusu yapılabilir.

3.1.8 Uzlaşma Gününün Ertelenmesi

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

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

3.1.9 Uzlaşmanın Kesinliği

Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciiye şikayette de bulunulamaz.

3.1.10 Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, uzlaşmaya varılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir. Uzlaşmanın sağlandığının anlaşılması ile mahkeme, davanın konusuz kaldığına hükmedecektir.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde



dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir.

3.1.11 Uzlaşma ve Cezalarda İndirme

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

3.1.12 Ödeme Zamanı

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

- Uzlaşma vaki olduğu takdirde buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde;
- Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, uzlaşma konusu vergi ve fer'ilerinin kesinleşmesi esaslarına bağlı olarak Vergi Usul Kanununun 112 ve 368'inci maddeleri ile İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde ödenir.

3.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

3.2.1 Kavram

Tarhiyat sonrası uzlaşma; vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları -Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç- girer.

3.2.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Yapısı

Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu; incelemeyi yapanların kurul mensubu merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelir İdaresi Başkanlığı



Vergi Hukukunda Uzlaşma

merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur.

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

Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

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

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

İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre teşekkül edecek komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

Gerektiğinde, ekip başkanı Bakanlıktan (inceleme elemanının mensup olduğu Kurul veya Genel Müdürlükten) komisyona katılmak üzere merkezi inceleme elemanı talep edebilir.

Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar.

Bölge müdürlüklerine bağlı vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; Gelir İdaresinin yeniden yapılanmasına göre yeniden ihdas edilecektir.

Uzlaşma talep eden mükellefin istemesi halinde uzlaşma görüşmeleri sırasında bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve SM, SMMM ve YMM meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler, uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilir, uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

İncelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu Kurul veya Gelir İdaresi Başkanlığı, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir.

Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili Kurul veya Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.



3.2.3 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvuru

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması gerekir.

Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciiye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.

3.2.4 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvuru Süresi

Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 11'inci maddesine göre inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

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

3.2.5 Uzlaşma Gününün Belirlenmesi ve Uzlaşmaya Davet

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

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 11'inci maddesine göre yapılacak uzlaşmaya davet yazılarında uzlaşma günü de mükellefe bildirilir.

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

Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce tebliğ olunur.

İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir.



Tebliğ işleminde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulü uygulanır. İnceleme elemanının bizzat tebliğ yapması da mümkündür.

3.2.6 Uzlaşma Davetine Uyulmaması

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

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

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir.

3.2.7 Tarhedilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün 15 gündün önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir.

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

3.2.8 Uzlaşma Komisyonunun Toplanması

Uzlaşma Komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler.

Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılmayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.



3.2.9 Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi

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

Uzlaşma tutanağında;

- Mükellefin adı soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarhedilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı, gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde -mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemesi halinde de uzlaşma sağlanamamış sayılır-komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğüden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örnek de inceleme elemanına tevdi edilir.

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

Bu maddede yazılı işlemler, nezdinde inceleme yapılan mükellefin resmi vekili tarafından da yapılabilir.

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

Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.



Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır.

Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

3.2.10 Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği

Uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciiye şikayette bulunulamaz.

Mükellefler bu tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun indirim hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.

3.2.11 Tarhiyattan Sonra Uzlaşma Yapılamayacak Haller

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.

3.2.12 Ödeme Zamanı

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

3.2.13 Özel Kanunlarına Göre İnceleme Yetkisine Sahip Olanların Raporların İçin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yapılamayacağı

Özel Kanunlarına göre inceleme yetkisine sahip, inceleme elemanlarının düzenlemiş oldukları inceleme raporları, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılmaz.

4 UZLAŞMA KURUMUNUN VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ



4.1 Uzlaşma Kurumu İçin Değerlendirmeler

Uzlaşma kurumu, bugün, vergi uyuşmazlıklarını çözümlemede “asli kurum” niteliğindedir.

Uzlaşma kayıtları, bu kurumun etkin olarak uygulandığı ABD’de kamunun bilgi ve başvurusuna açık ve ayrıca uzlaşılan dönem hesaplarının bir kere daha incelenmeyeceği taahhüt edilmekte iken⁴ ülkemizde böyle bir durum biraz farklıdır.

4.1.1 Uzlaşma Kesin Çözüm Sağlar (Mı?)

Uzlaşma kurumunda iki farklı kesinlik vardır: Birincisi, uzlaşmaya varılmış olmasının, bir defa da davaya başvurma olanağını ortadan kaldırması anlamında, diğeri ise uzlaşılan konuda tarafların iradelerinin hukuken tecelli etmesi anlamındadır.

Uzlaşılan meblağ için davaya gidilmemesi, bu konuda itiraz, dava ve şikayete yollarına gidilememesinin hukuksal bir kesinlik sağladığı açıktır. Ancak, buradaki kesinlik, idari işlemin kendisine dönük bir kesinliktir. Yoksa, uzlaşma, idari işlemin konusunda hukuksal bir kesinlik yaratmaz.

Örneğin, bir vergilendirme dönemine ilişkin cezalı tarhiyat yapıldığını ve bu dönem için tarh edilen meblağ üzerinde uzlaşıldığını varsayalım. bu durumda, anılan dönem ile ilgili olarak ortaya çıkan tarhiyat hukuksal bir sonuca bağlanmıştır. Peki, aynı durum mükellefin inceleme konusu yapılmayan dönemlerinde de varsa ve hatta mükellefin uygulamaları aynı esasta devam etmekteyse, inceleme konusu yapılan dönemde uzlaşma yapılmış olmasının hukuksal anlamı nedir?

Uzlaşma talep eden ve/veya uzlaşan mükellef, vergi idaresinin iddialarının haklılığına ilişkin bir “kabullenme” içinde midir? Bir dönemde uzlaşan mükellefin, diğer dönemlerdeki hareket tarzı ne olmalıdır? Yapılan uzlaşma ile tarhiyat konusu olay hukuksal çözüme kavuşturulmuş mudur? Mükellef veya idare, sözkonusu uzlaşmadan nasıl bir hukuksal sonuç çıkarmalıdır?

Hemen belirtmeliyim ki, uzlaşma, kanımca bir “ağrı kesici” ilaçtır. Ağrının nedeni, tekrarlama olasılığı, gerçek hastalığın nasıl tedavi edilmesi gerektiği ağrı kesici ilacın misyonuna uzak kavramlardır.

⁴ M. Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Aralık 2004, s. 897 vd. Ülkemizde de uzlaşma sonuçları istatistiksel bazı sonuçlar ile açıklanmaktadır. Bu açıklamalar daha çok, gelir idaresinin etkinliğini ve mükelleflerin tarhiyatlar karşısında dava yoluna gitmedeki tereddütlerini vurgulama amacına dönük açıklamalar niteliğindedir. Örneğin, 2000 – 2004 yılları arasında toplam 506.397 uzlaşma talebinde bulunduğu ve 445.187 talep için uzlaşma sağlandığı açıklanmıştır. Bu çalışmada üzerinde durulan özellikler nedeniyle açıklanan rakamlar değerli sonuçlar ekonomik ve hukuksal sonuçlar çıkarmak için yeterli değildir.



Böyle olunca, uzlaşmanın hukuksal yapısı ve anlamı üzerine şu değerlendirmelerde bulunulabilir:

- Uzlaşma, uyuşmazlık konusunun hukuksal olarak çözümlenmesi değildir.

Uzlaşma daha çok, tarafların, konunun “hukuksal olarak çözümlenmemesi” iradesi olarak tanımlanabilir. Zira, bu durumda her iki taraf da zararlı çıkabileceğine inanmaktadır. Mükellef, dava yoluna gitmesi durumunda davayı kaybedebileceğini, uzlaşmada elde edebileceği indirimlerden de mahrum olabileceğini, ayrıca dava sürecinde harcayacağı emek ve masrafa katlanmak zorunda kalacağını düşünmekte, idare de uzlaşma müzakeresinde indirim önererek, mükellefin vergi borcunu bir an evvel ödemesine gayret etmektedir.

- Uzlaşmaya varılmış olması ya da olmaması, konunun “hukuksal olarak çözümlenmesi” anlamına gelmemesine rağmen taraflar arasındaki ilişkide bir tecrübe oluşturur.

Bir mükellefin uzlaşma talep etmesi ya da uzlaşmaya varması, o mükellefin sözkonusu tarhiyatın haklılığını hukuksal olarak kabul ettiğini göstermez. Ancak, buradaki ifade, bu durumun bir “ikrar” anlamını taşımayacağı hükmündedir. Yoksa, bir mükellefin uzlaşma talep etmesi ya da etmemesi, uzlaşmayı kabul edip etmemesi, her iki taraf açısından da bir “ilişkide tecrübe” anlamındadır. Konuyu daha açık ifade etmek açısından; yan yana faaliyet gösteren ve inşaat malzemesi satan üç mükellefin incelemeye alındığını, inceleme sonucunda üç mükellef için de “belgesiz mal satılması” iddiasına bağlı olarak cezalı tarhiyat yapıldığını varsayalım. İki mükellefin tarhiyatlara karşı uzlaşma talep ederek uzlaşması, ancak, diğer mükellefin uzlaşma talep etmeksizin dava yoluna gitmesi, dava sonucuna göre hukuksal olarak bazı farklı yaratacaktır. Nitekim, eğer davaya giden mükellefin davası mahkemece kabul edilirse, bu mükellef hem cezalı tarhiyatı ödemeyecek ve hem de “hukuken” belgesiz mal satmadığını kanıtlamış olacaktır. Bu durumda, uzlaşan diğer iki mükellefin de uzlaşarak “belgesiz mal satmadığını kanıtladığını” düşünmek güçtür. Hatta, tam tersi, bu iki mükellefin belirli bir ikrar içinde olduğunun düşünülmesi kaçınılmazdır. Bu durumda, mükelleflerin gerek inceleme konusu yapılan ve de gerekse yapılmayan dönemler açısından statülerinin farklılaşacağını varsaymak zor olmayacaktır. Sonuçta, ağır kesici tüm ağrısı olanları ağrısını keser ama bu, ağrısı olanları durumlarının aynı olduğunu göstermez.

Hukuken, uzlaşmaya gidilmesinin, bir mükellefin sicilinde “olumsuzluk” yaratması doğal olarak kabul edilmez. Ancak, insan ilişkilerinde her zaman “takdir” vardır ve bu takdir psikolojik temellere dayalıdır. Nitekim, Danıştay, bir kararında, bir mükellefin uzlaşmış olmasını şu şekilde değerlendirmiştir:



“Tutanakla tespit edilen satış bedeli üzerinden uzlaşma yoluyla idareye ödenmesi, satış bedelinin doğru olduğunun kabulü anlamına gelir. Bu durumda uyumsuzluk konusu özel uyumsuzluk cezasının da yerinde olduğu ...”⁵

- Uzlaşma, uygulamada, “oranı artırılmış indirim” niteliğindedir.

Uzlaşma kurumunda esas olan, vergi idaresi ile mükellefin bir araya gelerek, ödenmesi gereken vergi üzerinden “müzakere” yapmasıdır. Bu müzakerede, taraflar kendi argümanlarını ortaya koyacak, olması gereken matrah ve vergi üzerinde uzlaşacaklardır. Ayrıca, bu vergiye ilişkin olarak kesilen cezada da ayrıca uzlaşacaklardır. Uzlaşmanın bu kimliğe bürünmesi amacıyla, 4269 Sayılı Yasa ile ceza tutarı üzerinde uzlaşma olanağı kaldırılmış, uzlaşmanın vergi üzerinden yapılması sağlanmak istenmiştir.

Ne var ki, uzlaşma kurumunun uygulamada gelmiş olduğu yukarıda anılan noktada, cezanın yeniden uzlaşma kapsamına alınmasına gereksinim duyulmuş, uzlaşma 4444 Sayılı Yasa sonrasında yine, oranı artırılmış indirim uygulamasına dönüştürülmüştür.

Uzlaşma görüşmelerinde, vergi idaresinin genel teklifi vergi tutarının sadece küsuratının indirilmesi⁶, ceza tutarını ise genellikle % 90 oranında indirmesidir. Vergi idaresi, bu “alışılmış ve klasikleşmiş” yaklaşımdan ayrılınması için özel nedenlere gereksinim duymakta, özellikle inceleme raporlarına bağlı tarhiyatlar için uzlaşmalarda bu “özel nedeni” de hiç bulamamaktadır.

Uzlaşma komisyonlarının, nedenlerini izah etmeleri gereken bir “vergi indirimi” önermektense, sadece ceza indirimi önermeleri, uzlaşmayı bugünkü kimliğine kavuşturmuş olmaktadır.

Sonuçta, kanımca, mevcut haliyle uzlaşma, kendini haklı gören mükellefin bir an evvel bu uyumsuzluğu sona erdirerek yorucu bir uyumsuzluk sürecinden kurtulma seçeneğini tercih edecek düzeyde “cazip” olanaklar sunan bir kurum değildir. Bu nedenle ve hatta indirim kurumu ile yer yer üst üste binmesi nedeniyle, Bu nedenle, uzlaşarak borcunu ödeyen mükellefin, olayda bir parça da olsa dahlinin bulunduğu düşünülmesi de bu nedenle şaşırtıcı değildir.

4.1.2 Uzlaşma İle Dava Açma Süresi İlişkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma başvurusu, henüz dava açma süresi başlamadan yapılır. Bu nedenle, bu uzlaşma türünün dava açma süresine etkisi yoktur.

Ancak, tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşmaya başvuru ile dava açma süresi aynı anda başlar.

⁵ Danıştay 4. Daire, 16.02.1999 Tarihli, 1998/4778 E., 1999/470 K. sayılı karar.

⁶ Vergi tutarı üzerinden gecikme faizi hesaplandığına göre, bu “küsüratın kaldırılması” işlemini, ödenecek tutarı yine küsuratlı olmaktan kurtarmamakta, bu işlem, “toplantı nezaketinden” ibaret kalmaktadır.



İhbarnameleri tebliğ alan mükellefler veya adlarına ceza kesilenler, 30 günlük süre içinde ilgili uzlaşma komisyonuna başvurarak uzlaşma talep edebilecekleri gibi, aynı sürede vergi mahkemesine de başvurabilirler.

Bir mükellefin, uzlaşma talep etmesi durumunda, uzlaşmanın talep edildiği tarih itibariyle dava açma süresi durur. Talep üzerine başlayan uzlaşma sürecinin, uzlaşma sağlanamadan tamamlanması durumunda ise, dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder. Dava açma süresi yeniden işlemeye başladığında, dava açmak için 15 günden fazla kalmışsa, bu süre içinde dava açılmalıdır. Dava açma süresi 15 günden az kalmış ise, dava açma süresi 15 güne uzar (VUK Ek Md. 7).

Bu şekilde açılacak dava, tebliğ alınan ihbarnamelerde yazılı vergilerin kaldırılmasına ilişkindir. Yoksa, uzlaşmada yapılan teklifler veya benzeri işlemler, davanın konusunu oluşturmaz. Örneğin, uzlaşma temin edilemediğine ilişkin tutanak tek başına dava konusu edilemez⁷.

Dava yoluna gidilebilmesi için, uzlaşmanın temin sağlanamamış olması yeterlidir, hangi nedenle sağlanamadığının bir önemi bulunmamaktadır⁸.

Uygulamada bazen, süresi içinde uzlaşmaya başvurulması durumunda, uzlaşma talebinin incelenmesi ve mükellefe, talebinin uzlaşma kapsamında olup olmadığının belirli bir süre içinde bildirildiği, bunun da dava açma süresinin geçirilmesine neden olduğu görülmektedir. Bu durumda, mükellef hem uzlaşma olanağını, hem de dava açma hakkını yitirmektedir. Bu konudaki bir Danıştay kararı⁹, hak mahrumiyeti doğmaması açısından, uzlaşma talebinin “derhal” incelenmemiş olmasına dayanılarak, mükellefin VUK Md. Ek 7’de yer alan 15 günlük süreden yararlanmasına karar vermiştir.

Bu karardaki gerekçe dikkate alındığında, uzlaşma ve dava açma süresinin son günü, hatta son saatinde yapılan bir başvurunun ertesi sabah “derhal” yanıtlanması durumunda, cevabın “derhal verilmediğinden söz edilemeyeceği” bu nedenle bu konuda verilebilecek yeni bir kararda bu gerekçenin kullanılamayabileceğine dikkat çekmek isterim. Bu nedenle, uzlaşma kapsamına girmeyen konularda uzlaşmaya başvurmanın bazen hak kaybına yol açabilmesi olasıdır.

4.1.3 Uzlaşma İle İndirim Kurumları Arasındaki İlişki

Yasal düzenleme oldukça farklı olmasına rağmen, uzlaşma ile indirim kurumlarının uygulamadaki fonksiyonu birbirine yakındır. Uzlaşma, daha yüksek oranda cezada indirim sağlayan bir kurum görünümündedir.

⁷ Danıştay 9. Daire, 10.10.1995 Tarihli, 1994/6066 E., 1995/2451 K. sayılı karar.

⁸ Danıştay İBK, 23.10.1986 Tarihli, 1986/2 E., 1986/2 K. sayılı karar.

⁹ Danıştay 4. Daire, 12.01.1999 Tarihli, 1998/2261 E., 1999/13 K. sayılı karar.



Bu iki kurum arasındaki ilişki için şunlar söylenebilir: Uzlaşma talebinde bulunan mükellefler, uzlaşma tutanağını imzalayana kadar, uzlaşmadan vazgeçtiklerini bildirerek indirim hükümlerinden yararlanabilirler.

Uzlaşma ile indirim kurumlarının kapsamı da birbirinden farklıdır. Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmaların kapsamı yukarıda, ilgili bölümde açıklandığı gibi olmasına rağmen, indirim ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergileri ve de vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsar.

Dikkati çeken önemli farklar; indirimin kaçakçılık durumlarında üç kat kesilen vergi ziyayı kapsamaması ama uzlaşmanın kapsamaması, ayrıca usulsüzlük cezalarının tamamının indirim kapsamında olmasına rağmen, sadece VUK Md. 336 kıyaslaması ile kesilen ve tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme raporu ile önerilen usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamında olmamasıdır.

İndirimin hukuksal kapsamı daha geniş olmakla birlikte, cezada indirim oranının yasa da $\frac{1}{2}$ ve $\frac{1}{3}$ olarak belirlenmesi nedeniyle uzlaşma kurumu halen işlerliğini sürdürebilmektedir. Mevcut işleyiş dikkate alındığında, indirim oranının örneğin, % 90'a çıkarılması durumunda, uzlaşma kurumunun neredeyse işlevsiz hale geleceği açıktır.

Diğer yandan, indirim ile uzlaşma kurumu arasında hukuksal bir farklılık vardır: İndirim hakkından yararlanma, yasa da belirtilen indirimden arta kalan vergi ve cezanın ödenmesine bağlı iken, uzlaşmada, uzlaşılan vergi ve cezaya ilişkin ödememe yapılmaması uzlaşma hakkını ortadan kaldırmaz, sadece uzlaşma ile belirlenen kamu alacağına zam işletilmesine neden olur.

Son değerlendirmede, uzlaşma ile indirim kurumlarının bir arada uygulanmasının bir anlamı olmadığı, uzlaşma kurumunun bir tür indirim kurumuna dönüştüğü, hatta indirim kurumunun yıllardır sorunsuz uygulanması nedeniyle vergide açıklık ve basitlik ilkelerini de daha iyi kavradığı, bu nedenle uzlaşmanın tamamen kaldırılmasının uygun olacağı ifade edilmiştir¹⁰. Bu görüşlere ben de aynen katılmaktayım. Uzlaşma kaldırılırken, indirim kurumunda yapılmasını önerdiğim değişiklikler, çalışmanın en alt bölümünde yer almaktadır.

4.1.4 Uzlaşma ve Gecikme Faizi İlişkisi

Gecikme faizi uzlaşma kapsamı dışındadır. Uzlaşılan vergi aslı üzerinden yasa hükmü gereğinde işletilmektedir. Böyle olunca, vergi aslından indirim yapılmaması, sadece vergi cezasından indirim yapılmasının bir nedeni daha ortaya çıkmaktadır. Çünkü, vergi aslı, çoğu kez kendinden daha büyük bir faiz yükü de içermektedir. Oysa, vergi cezasına ilişkin faiz yoktur.

¹⁰ Hatice **Ela** & M. Aykut **Kelecioğlu**; Vergi Cezaları ve Uzlaşma, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2000 Sayısı Eki, s. 77 vd. Ayrıca, Gürol **Ürel**; Uzlaşma, Mükellefin Dergisi, Kasım 1999.



Son birkaç yılda, yıllık % 144'lere varan gecikme faizi oranlarından bu yana süren düşün hızlanmış ve en son yıllık % 36 oranına gerilemiştir. Bu oran da, yüksek bir faiz oranıdır ve belirli ölçüde bir “tazminat veya ceza veyahut da prim” niteliğinde bir tutar içermektedir. Zira, devlet % 18 ile borçlanabilirken, % 36 oranında “para maliyeti” talep etmesinin anlamı, bu tutarın % 50 oranında “maliyet olmayan” bir kalem içerdiğiidir.

Sonuçta, vergi aslı üzerine –bugünün düşmüş oranı ile- % 36 oranında faiz işletildiğinde, zaten vergi aslı için bir miktar ceza tahsil edilmiş olmaktadır. Vergiye bağlı kesilen vergi ziyayı cezasının % 10'a indirilmesi, deyim yerindeyse, “eşeğini kaybettirip buldurma” eylemidir. Bu nedenle, mevcut haliyle uzlaşma, bir uzlaşma değil, hala bir indirim kurumudur.

4.1.5 Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İlişkisi

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumlarının yapılarından kaynaklanan pek çok farklılıkları bulunmaktadır¹¹. Ancak, bunlardan ikisi kanımca özellikle önemlidir: Birincisi, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunun uzlaşma haddi için bir sınır öngörülmemiş olmasına rağmen, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları için uzlaşma hadlerinin belirlenmiş olması, ikincisi de tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, tarhiyat sonrası uzlaşmanın talep edilememesidir.

4.1.6 Uzlaşma Kurumuna İlişkin Eleştiriler

4.1.6.1 Uzlaşmanın, Verginin Yasallığı İlkesine Aykırılığı Sorunu

ABD örneğinde olduğu gibi, liberal anlayışlarda uzlaşma kurumunun tarhiyat öncesi ve sonrasında var olması, verginin yasallığı ilkesi ile çelişmez. Ancak, kara avrupasının daha sosyal anlayışında, uzlaşma kurumu, verginin yasallığı ilkesini zorlayan bir kurumdur¹². Nitekim, bu özelliği nedeniyle, uzlaşma kurumunu aldığımız Almanya'da, uzlaşma 1997 tarihinde Anayasa Mahkemesince anayasaya aykırı bulunarak kaldırılmıştır!

Uzlaşma kurumunun, devletin egemenlik gücünü “pazarlık konusu” yapması eleştirilmiştir¹³.

Uzlaşmayı düzenleyen hükümler, bugüne kadar iptal talebiyle Anayasa Mahkemesinde dava konusu edilmemiştir.

¹¹ İki uzlaşma türü arasındaki farklılıkların bir tablo biçiminde gösterimi için bkz. **Ela & Kelecioğlu**; a.g.e., s. 137.

¹² Bu yönde, detaylı açıklamalar için bkz. Gülsen **Güneş**, Verginin Yasallığı İlkesi, 1998, s. 178 vd.

¹³ Ahmet **Ozansoy**; Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2002.



4.1.6.2 Uzlaşma Komisyonlarının Yetkilerinin Bir Sınırının Olmaması Sorunu

Uzlaşma komisyonlarının sınırsız takdir yetkisine sahip olması, uygulamada oturan yaklaşımlar nedeniyle önemli bir sorun yaratmamıştır. Yine de, uzlaşma kurumunun aynı zamanda verginin yasallığına aykırılığı ile bu eleştiri yan yana bulunduğu, mükellefler uzlaşmanın etkisizliğinden, kamu yönetimi de vergi idaresinin takdir yetkisinin kullanılmasını kontrolden ötürü eleştiri getirmektedirler.

Özellikle, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının “inisiyatif” kullanma bağlamındaki “hiyerarşileri” bu konudaki tereddütlerin daha da artmasına neden olmaktadır. Uygulamada, ilçe ve il uzlaşma komisyonlarının vergi aslında indirim önerirken inisiyatif kullan(a)madıkları ama merkezi uzlaşma komisyonuna gidilebilir ise, bu komisyonun mükellefin beklentilerini karşılayabilecek inisiyatifleri “daha kolay” gösterebildiği bilinmekte, bu durum ise kanımca daha koyu bir hukuksuzluk durumu yaratmaktadır.

Çünkü, bu durumda, var olan sorunları üzerine, bir de merkezi uzlaşmaya “gidebilenler & gidemeyenler” ayrımı çıkmakta, “vergi ve cezanın idare tarafından affi”nin anayasaya aykırılığını konusu daha büyük önem kazanmaktadır.

Gerçekten de, ilçe, il ve merkezi uzlaşma komisyonları bazında, vergi aslında önerilen indirim oranı bakımından yapılacak bir istatistiksel çalışma, kanımca, komisyonun hiyerarşisinin yükseldikçe indirim oranının yükseldiğini, bunun da daha büyük tarhiyatlara muhatap olan mükellefler “lehine” vergide eşitlik ve adalet ilkesini zedeleyecek sonuçlar yarattığını ortaya koyabilecektir.

4.1.6.3 Uzlaşmanın Bir Tür İndirim Mekanizmasına Dönüşmesi Sorunu

Çalışmamızın yukarıda yer alan bölümlerinde de söz edildiği üzere, uzlaşma kurumu, vergi idaresi ile mükellefi, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde “uygun ve ortak nokta” bulma fonksiyonuna sahip olamamış, buna karşın, “tarhiyata muhatap olan kişinin % 90 oranda ceza indirimi alması” kurumuna dönüşmüştür.

Nitekim, uzlaşma görüşmeleri bazen birkaç dakikada tamamlanmakta, konunun esas gündeme dahi gelmeden –kanımca, tarafların konu hakkındaki yaklaşımlarının paylaşılması avantajı da kaçırılarak- sona ermektedir. Uzlaşmaların büyük çoğunlu, bu haliyle “usuli” bir işlem niteliğindedir.

Yasada her ne kadar, uzlaşma talep edilebilmesi için;

- ❑ kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi,
- ❑ yanılma halinin bulunması,
- ❑ vergi hatası veya her türlü maddi hata bulunması,



- yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olması,

gerektiği düzenlenmiş olmasına rağmen, uygulamada, bu nedenlere itibar edilmemekte, uzlaşma “otomatige” bağlanmış bir kurum olarak uygulanmaktadır¹⁴.

4.1.6.4 Uzlaşmanın Vergi İnceleme Sonuçlarının Etkisizliğine Yol Açması Sorunu

Uzlaşma kurumunun mevcut uygulaması, mükelleflerin beklentilerini karşılamaktan uzak olduğu gibi, vergi inceleme elemanlarının mesleki etkinliğini “otomatik” olarak etkileyen bir yapıya bürünmesi nedeniyle, bu meslek grubunun motivasyonunu da kırmaktadır¹⁵. Çünkü, bazen büyük emek harcanarak varılan sonuçlar, özensiz bir uzlaşma görüşmesi ile ortadan kaldırılabilmektedir.

Nitekim, uzlaşma kurumunun “otomatik” hale gelmesi bu yönüyle vergi incelemelerindeki performansı da etkilemektedir.

4.1.6.5 Uzlaşmanın Vergi Yargısının Fonksiyonunun Azalmasına Yol Açması Sorunu

Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların vergi yargısına intikal etmeden “çözümlemesi” işin pratikliği bakımından “ekonomik” sonuçlar vermektedir. Ancak, vergi yargısının tek fonksiyonu, ödenecek verginin miktarını belirleme anlamında “ekonomik” değildir.

Konuların hukuken çözümlenmesi, “sivrisinek yerine bataklıkla mücadele” etmek demektir. Nitekim, hukuken doğrunun ne olduğunun vergi yargısınca ortaya konmamış olduğu durumlarda yapılacak yüzlerce uzlaşmanın “hukuksal” anlamının ne olduğu belirsizdir. Oysa, uzlaşma, temel yapısı itibarıyla, vergi idaresinin “haklı görünüş” karinesi sahip olduğu durumlarda, mükellefin mümkün olan en iyi indirimi almasını sağlayan bir kurumdur. Yoksa, vergide “hukuksal doğrunun ne olduğunu” belirleme fonksiyonu vergi yargısının ve her konunun uzlaşma ile çözülmesi, vergi ilişkisinin taraflarını, zaman içinde doğrunun ne olduğunun iyi bilinmediği ama “indirim oranının ne olduğunun “bilindiği bir sisteme götürür.

4.1.6.6 Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Türleri Arasındaki Kapsam ve Uygulama Farkları Sorunu

¹⁴ Aynı görüşte, Mehmet **Korkusuz**; Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme, Yaklaşım Dergisi, Kasım 1999. Ayrıca, indirim kurumunun varlığı yanında, uzlaşma kaldırılması yönünde görüş için bkz. **Ela & Kelecioğlu**; a.g.e. s. 76.

¹⁵ **Ela & Kelecioğlu**; a.g.e., s. 75. Ayrıca, bkz. **Ozansoy**; a.g.m.



Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasında olması gereken farklar, sadece yapılarından kaynaklanan usul farklılıklarıdır. Ancak, bunu aşan uygulama ve kapsam farklılıkları doğal olarak vergi hukukundaki eşitlik ve adalet ilkeleriyle çelişir¹⁶.

4.2 Uzlaşmada Özellikli Durumlar

4.2.1 Takdir Komisyonunca Belirlenen Matrah Gereği Tarh Edilen Vergilerde Uzlaşmanın Sağlanması Durumunda Vergi Dairesi Dava Açabilir mi?

Takdir komisyonunca belirlenen matrah gereği tarh edilen vergilerde uzlaşmanın sağlanması durumunda vergi dairesi dava açamaz¹⁷.

4.2.2 Mücbir Sebeplerin Varlığı Durumunda Uzlaşmaya Başvuru Süresi Durur Mu?

Uzlaşma kurumu, bir vergi ödevi olarak değil, bir mükellef hakkı olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, mücbir sebeplerin varlığı durumunda uzlaşmaya başvuru süresi durmaz¹⁸.

4.2.3 Uzlaşma Tutanağına İhtirazi Kayıt Konabilir Mi?

Uygulamada uzlaşma sonucu doğru tarhiyat yapılabilmesi için çeşitli nedenlerle, uzlaşma tutanağına bazı açıklamalar düşülmektedir. Bu konu, uzlaşma yönetmeliğinde de öngörülmektedir.

Peki, mükellef uzlaşma tutanağına açıklama düşebilir mi? Mükellefin açıklamalarının, uzlaşma komisyonunca düşülmesi gerekmektedir. Aksi halde, mükellef tarafından düşülen açıklamaların ihtirazi kayıt olarak kabul edilmesi ve uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin işlem tesisi sözkonusu olacaktır. Nitekim, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu da, mükelleflerin uzlaşma tutanaklarına ihtirazi kayıt düşemeyeceklerine hükmetmiştir¹⁹.

4.2.4 Uzlaşma Tutanağında Vergilendirme Hatası Yapılması Durumunda Bu Hata Düzeltme Yoluyla Giderilebilir Mi?

Uzlaşma tutanaklarında da vergilendirme hataları yapılabilir. Bu hataların düzeltilmesi mümkündür²⁰.

¹⁶ Detaylı bilgi için bkz. Cevdet Okan **Bahar**, Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma, Vergi Dünyası, Kasım 2002.

¹⁷ Danıştay İBK, 02.07.1985 Tarihli, 1985/5 E., 1985/4 K. sayılı karar.

¹⁸ Danıştay 3. Daire, 17.04.1984 Tarihli, 1983/2499 E., 1984/1467K. sayılı karar.

¹⁹ Danıştay İBK, 23.10.1986 Tarihli, 1986/2 E., 1986/2 K. sayılı karar.

²⁰ Detaylı bilgi için bkz. Ramazan **Cenk**; Uzlaşma Yoluyla Kesinleşen ve Vergilendirme Hatası Yapılan Tarhiyatlarda Düzeltme, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2001.



4.2.5 Kaçakçılık Suçu İşlendiği İddiasıyla Yapılan Tarhiyatlarda, Olayda Kaçakçılık Suçunun Oluşmadığının Mahkemece Belirlenmesi Durumunda, Mükellefler Uzlaşmadan Yararlanabilirler Mi?

Uzlaşma kurumunun hukuk “mantığa ters” bir uygulaması da kaçakçılık suçunun işlendiği iddiası ile VUK Md. 344/3 kapsamında yapılan tarhiyatlarda ilgiliye uzlaşma olanağının tanınmamasıdır. Ancak, bu iddianın isabetsiz olduğu ve ortada üç kat vergi ziyai kesilmesini gerektiren bir durumun, aslında hiçbir zaman doğmadığı yargı organlarınca belirlenebilir!

Bu durumda, başka mükellefe “hukuka aykırı” olarak tanınmayan uzlaşma hakkı, daha sonra tanınabilecek midir? Kanımca, bu hakkın tanınması hukuk devleti gereğidir²¹.

4.2.6 Yasal Süresinden Sonra Kendiliğinden Verilen Beyannameler Kapsamında Kesilecek Cezalarda Uzlaşma Yapılabilir Mi?

Bu konuda yasal bir boşluk vardır. Kanımca, kendiliğinden verilen beyannameler nedeniyle VUK Md. 344/4 uyarınca uygulanacak vergi ziyai cezaları için uzlaşma yolunun kapalı tutulmasının hiçbir mantıklı gerekçesi yoktur²².

5 UZLAŞMA KALDIRILMALI VE İNDİRİM DE YENİDEN DÜZENLENMELİDİR

Uzlaşma kaldırılmalı ve indirim kurumu, uzlaşmanın getirdiği bazı olanakları da kavrayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir. Çünkü;

- Uzlaşma, vergi idaresinin vergiyi kaldırması ve cezayı affetmesi fonksiyonu bakımından, verginin yasallığı ilkesi ile açıkça çelişmektedir,
- Uzlaşma kurumu, beklenen yararları sağlayamamış, fiilen zaten bir indirim kurumuna dönüşmüştür,
- Kamunun, vergi mükelleflerinin, vergi inceleme elemanlarının haklarını teslim etmediği yönleri bulunmaktadır.

Vergi Usul Yasasında indirim ile ilgili düzenleme şu şekildedir:

“MADDE 376 - İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel

²¹ B konuda daha detaylı bilgi ve açıklama için bkz. Mustafa **Dündar**, VUK’un 359. Maddesi Kapsamına Giren Tarhiyatların Davaya Konusu Edilmesi Ve Yargı Organınca Mükellef Lehine Karar Verilmesi Halinde Mükelleflere Uzlaşma Hakkı Verilmeli Midir?, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2002.

²² Bu konuda aksi görüş ve detaylı bilgi için bkz. Mustafa **Çolak**, Uzlaşmada Tartışmalı Birkaç Konu, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2000.



usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

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

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”

Bu hüküm yerine, indirim, yine Vergi Usul Yasasının 376’ncı maddesinde şu şekilde yeniden düzenlenebilir:

“MADDE 376 - İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren on iki ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyaı cezasında beşte dört,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında beşte üç,

oranında indirim yapılır.

İndirim talep edilmesine rağmen dava açılması durumunda, dava açmanın son günü itibariyle indirim talebi düşer.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemezse, 6183 sayılı Yasanın 51’inci maddesi uyarınca gecikme zammı tatbik edilir.”

Kanımcı, bu yasa değişikliği ile verginin yasallığı, belirliliği, basitliği gibi ilkelere daha yakın bir kurum ihdas edilmiş olacaktır.

Konunun ekonomik yönü açısından yapılacak bir değerlendirmede de, önerdiğim indirim hükümlerinin tarafların hukukunu uzlaşmadan daha fazla koruyacağına inanmaktayım.



INDEX

| | | |
|---------|---|----|
| 1 | GİRİŞ | 1 |
| 2 | UZLAŞMA KURUMUNDA KAVRAM VE YASAL DÜZENLEME | 3 |
| 2.1 | Kavram | 3 |
| 2.2 | Yasal Düzenleme | 3 |
| 3 | UZLAŞMA YÖNETMELİĞİ DÜZENLEMELERİ ÇERÇEVESİNDE UZLAŞMA KURUMU | 6 |
| 3.1 | Tarhiyat Sonrası Uzlaşma | 6 |
| 3.1.1 | Kavram | 6 |
| 3.1.2 | Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi | 6 |
| 3.1.3 | Uzlaşma Komisyonlarının Yapısı | 8 |
| 3.1.4 | Uzlaşmaya Başvuru | 8 |
| 3.1.5 | Uzlaşmaya Başvuru Süresi | 9 |
| 3.1.6 | Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerinin Yapılması | 9 |
| 3.1.7 | Uzlaşma Konusu Yapılabilecek ve Yapılamayacak Cezalar | 10 |
| 3.1.8 | Uzlaşma Gününün Ertelenmesi | 11 |
| 3.1.9 | Uzlaşmanın Kesinliği | 11 |
| 3.1.10 | Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma | 11 |
| 3.1.11 | Uzlaşma ve Cezalarda İndirme | 12 |
| 3.1.12 | Ödeme Zamanı | 12 |
| 3.2 | Tarhiyat Öncesi Uzlaşma | 12 |
| 3.2.1 | Kavram | 12 |
| 3.2.2 | Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Yapısı | 12 |
| 3.2.3 | Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvuru | 14 |
| 3.2.4 | Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvuru Süresi | 14 |
| 3.2.5 | Uzlaşma Gününün Belirlenmesi ve Uzlaşmaya Davet | 14 |
| 3.2.6 | Uzlaşma Davetine Uyulmaması | 15 |
| 3.2.7 | Tarhedilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi | 15 |
| 3.2.8 | Uzlaşma Komisyonunun Toplanması | 15 |
| 3.2.9 | Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi | 16 |
| 3.2.10 | Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği | 17 |
| 3.2.11 | Tarhiyattan Sonra Uzlaşma Yapılamayacak Haller | 17 |
| 3.2.12 | Ödeme Zamanı | 17 |
| 3.2.13 | Özel Kanunlarına Göre İnceleme Yetkisine Sahip Olanların Raporların İçin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yapılamayacağı | 17 |
| 4 | UZLAŞMA KURUMUNUN VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ | 17 |
| 4.1 | Uzlaşma Kurumu İçin Değerlendirmeler | 18 |
| 4.1.1 | Uzlaşma Kesin Çözüm Sağlar (Mı?) | 18 |
| 4.1.2 | Uzlaşma İle Dava Açma Süresi İlişkisi | 20 |
| 4.1.3 | Uzlaşma İle İndirim Kurumları Arasındaki İlişki | 21 |
| 4.1.4 | Uzlaşma ve Gecikme Faizi İlişkisi | 22 |
| 4.1.5 | Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İlişkisi | 23 |
| 4.1.6 | Uzlaşma Kurumuna İlişkin Eleştiriler | 23 |
| 4.1.6.1 | Uzlaşmanın, Verginin Yasallığı İlkesine Aykırılığı Sorunu | 23 |
| 4.1.6.2 | Uzlaşma Komisyonlarının Yetkilerinin Bir Sınırının Olmaması Sorunu | 24 |
| 4.1.6.3 | Uzlaşmanın Bir Tür İndirim Mekanizmasına Dönüşmesi Sorunu | 24 |



Vergi Hukukunda Uzlaşma

| | | |
|---------|--|----|
| 4.1.6.4 | Uzlaşmanın Vergi İnceleme Sonuçlarının Etkisizliğine Yol Açması Sorunu | 25 |
| 4.1.6.5 | Uzlaşmanın Vergi Yargısının Fonksiyonunun Azalmasına Yol Açması Sorunu | 25 |
| 4.1.6.6 | Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Türleri Arasındaki Kapsam ve Uygulama Farkları Sorunu | 25 |
| 4.2 | Uzlaşmada Özellikli Durumlar | 26 |
| 4.2.1 | Takdir Komisyonunca Belirlenen Matrah Gereği Tarh Edilen Vergilerde Uzlaşmanın Sağlanması Durumunda Vergi Dairesi Dava Açabilir mi? | 26 |
| 4.2.2 | Mücbir Sebeplerin Varlığı Durumunda Uzlaşmaya Başvuru Süresi Durur Mu? | 26 |
| 4.2.3 | Uzlaşma Tutanağına İhtirazi Kayıt Konabilir Mi? | 26 |
| 4.2.4 | Uzlaşma Tutanağında Vergilendirme Hatası Yapılması Durumunda Bu Hata Düzeltme Yoluyla Giderilebilir Mi? | 26 |
| 4.2.5 | Kaçakçılık Suçu İşlendiği İddiasıyla Yapılan Tarhiyatlarda, Olayda Kaçakçılık Suçunun Oluşmadığının Mahkemece Belirlenmesi Durumunda, Mükellefler Uzlaşmadan Yararlanabilirler Mi? | 27 |
| 4.2.6 | Yasal Süresinden Sonra Kendiliğinden Verilen Beyannameler Kapsamında Kesilecek Cezalarda Uzlaşma Yapılabilir Mi? | 27 |
| 5 | UZLAŞMA KALDIRILMALI VE İNDİRİM DE YENİDEN DÜZENLENMELİDİR | 27 |