

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARINDAN UZLAŞMA

(Reconciliation; One Of The Solution Way Of The Tax Disputes)

Mustafa GÜLTEKİN¹

ÖZ

Devlet vatandaşlarına mal ve hizmet temin edebilmek için bir takım finansmanlara gereksinim duymaktadır. Söz konusu finansmanın en temel kaynağı vergilerden meydana gelmektedir. Devlet mükelleften vergi gelirini eksiksiz tahsil etmeyi istemesine karşın, mükellef ise az vergi ödemeyi istemekte ve bu durum Devlet ile mükellef arasında uyuşmazlıklara neden olmaktadır. Vergi müessesesinde, vergi ihtilafı genellikle mükellef tarafından ortaya atılmaktadır. Vergi mevzuatının, sürekli değişmesi ve mükellef tarafından anlaşılabilir bir yapıya sahip olmaması, mükellefin vergi konusunun mevcut olmadığı, kanuna aykırı, usulsüz vergi talep edildiği, tahsilin kanuna aykırı, usulsüz olarak yapıldığı şeklinde iddialar ortaya atmasına ve uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına zemin oluşturmaktadır.

Çalışmamızda, ortaya çıkan uyuşmazlıklara ve bu uyuşmazlıkların çözümü için uygulanan uzlaşma kurumuna değinilerek, uzlaşmanın aşamalarından söz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Vergi Uyuşmazlığı, Mükellef, Vergi İhtilafı, Uzlaşma

ABSTRACT

The State requires certain types of finance to procure the goods and services for its citizens. The main resource of the said finance is the taxation. Although the State wants to collect the taxes from the tax-payers in full, the tax-payers intend to pay less tax. This results in disputes between the State and the tax-payers. With regard to taxation institution, allegations of dispute are generally contended by the tax-payer. Constant changes in the tax legislation and the fact that it is unintelligible by tax-payers causes the tax-payers to make such allegations as the subject of taxation does not

1 Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanlığı Özel Kalem Müdür Yardımcısı, mstfagultekin@hotmail.com



exist, there are illegal and undue tax claims and collections; and sets a basis for the emergence of disputes.

Our study deals with the disputes that emerge in this context as well as the reconciliation institution implemented for the settlement of such disputes and it discusses the phases of reconciliation.

Keywords: Tax Law, tax disputes, tax-payer, conflict of tax, reconciliation.

GİRİŞ

Vergi Hukuku; gerçek ve tüzel kişiler tarafından bir takım faaliyetlerden elde edilen gelirlerden veya sahip oldukları mallar nedeniyle Devlete yaptıkları ödemelerin usul ve esaslarını düzenler. Çalışmamızda bu türlü vergisel ilişkilerle ilgili meydana gelen sorunlara ve çözüm yollarına değinilmiş, öncelikle dostane çözüm yolları, sonrasında ise bu aşamada çözüme kavuşmayan uyuşmazlıklara ilişkin yargı yolları kullanılarak hangi yöntemlerin izlenmesini müteakip çözülmesi gerektiği hususlar değerlendirilecektir.

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellef arasında vergiden dolayı ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklar olarak ifade edilebilir. Bu anlaşmazlıkların, mümkün olan en hızlı sürede ve adaletli bir şekilde çözüme kavuşturulmasında gerek hazinenin gerekse uyuşmazlığın tarafı olan vergi yükümlüsünün menfaati söz konusudur. Uyuşmazlığın çözümü için başvurulan ve en güvenilir yöntem olan yargı yolunda, çeşitli nedenlerden ötürü (dosya sayısı, yargılama usulü, vs.) çoğu kez gecikilerek sonuca ulaşılmaktadır. Yargı yolunun bu gerçeğini göz önüne alan kanun koyucu, vergilendirmede verimlilik ilkesi gereği, olması gerekenden az, fakat zamanında toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ancak gecikilerek toplanana yeğleyerek, uyuşmazlıkların çözümünde yargı yolundan ayrı çözüm yolları öngörme gereğini duymuştur. Bu doğrultuda Vergi Usul Kanunu'nda, vergi uyuşmazlıklarının yargı mercilerine gidilmeksizin idari aşamada çözümlenmesini sağlayan şu müesseseler ön görülmüştür: Vergi hatalarının hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlem olan **düzeltilme**; salınan vergi ve kesilen cezaların kanunda belirtilen şartlarla dava açılmadan ödenmesi durumunda cezanın bir kısmının alınmaması yani affedilmesi anlamına gelen **cezalarda indirim**; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren halin mükellefçe kendiliğinden ilgili makama haber verilmesi ve belli koşulların yerine getirilmesi halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğini ve kaçakçılık cezasına hükmolunmayacağını düzenleyen **pişmanlık-ıslah** ve nihayet vergi yükümlüsü ile vergi idaresinin aralarında doğmuş veya doğacak uyuşmazlığı anlaşarak sona erdirmelerine ilişkin yöntemleri içeren **uzlaş-**



madır. Uzlaşmayı diğer çözüm yollarına göre önemli kılan, uyumsuzlukların büyükçe bir kısmının bu yolla çözüme kavuşturulmasıdır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, vergi hukukunda anılan bazı temel kavramlara değinilmiştir.

Türk pozitif hukukunda vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarından biri olarak düzenlenen uzlaşma müessesini incelediğimiz bu çalışmamızın ikinci bölümünde, mevzuatımızdaki yerine değinilmiş ve türleri açısından iki ana başlık halinde incelenmiştir. Türk vergi sistemine daha önce girmesi, daha yaygın uygulanması ve uzlaşmaya ilişkin temel kuralları koyması bakımından önce tarhiyat sonrası uzlaşma, daha sonra tarhiyat öncesi uzlaşma açıklanmıştır.

Danıştay içtihatlarını da göz önünde bulundurarak hazırlamış olduğumuz ve uzlaşma konusuna ana hatlarıyla değindiğimiz bu çalışmanın Üçüncü bölümünde ise, mahkemeler hakkında bilgiler verilmiştir.

I. VERGİ HUKUKUNDA BAZI TEMEL KAVRAMLAR

A. Vergi

Vergi, kamuya ait giderlerin karşılanabilmesi amacıyla devlete kanunun verdiği vergilendirme yetkisi doğrultusunda devletin tek yanlı bir şekilde (gerçek, tüzel) kişilerin elde ettikleri gelirler ve sahip oldukları mallardan alınmakta olan ekonomik değerlerdir.²

Vergi hukukunun konusu olan verginin en önemli özelliği kanuniliktir. Mutlaka bir kanuna dayanmak zorunluluğu verginin en temel özelliğini oluşturmaktadır. Anayasada vergilendirilmeye ilişkin temel kurallar açıklanarak, verginin en temel özelliği olan kanunilik ilkesinin gereği yerine getirilmiş olmaktadır. Aksi halde, yani vergi kanunlarının Anayasal çerçevede sınırlandırılmaması durumunda vergilendirme yetkisinin suiistimal edildiğini görmek kaçınılmaz olacaktır.³

Vergi ödevi, Anayasanın 73. maddesinde⁴ tanımlanmıştır. (Vergi Kanunlarının yorumlanmasında söz konusu maddenin göz önünde bulundurulması gerekir).

B. Mükellef

Vergi mükellefinin, vergi kanunlarındaki ifadeler ışığında kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiler olduğu görülmektedir.⁵

2 MUTLU Hüseyin, *Kavramsal Olarak Vergi Hukuku*, Doğan Kitabevi, İstanbul, 2012, s.29.

3 KAYA Mustafa, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Karizma Yayınları, Edirne, 2010, s. 43.

4 "Vergi ödevi, herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür"(Anayasa m.73.)

5 "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir." (VUK. m.8)



C. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusunun da yine, Vergi Usul Kanunu' nun 8. maddesinde⁶ tanımlandığı görülmektedir.

D. Zamaşımı

213 Sayılı VUK. nun 113. maddesi “zamaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağıının kalkmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Zamaşımının kabulü ile uyuşmazlıkların uzamasını engellemek, idareyi kamu alacağını tahsil için yönlendirmek, vergi dairelerini tahsili mümkün olmayan alacaklarla uğraşmaktan kurtarmak, tahsili mümkün alacaklar için zaman israfının önüne geçmek gibi amaçlar güdülmüştür. Nitekim uyuşmazlıkların uzaması kamu yararına olan bir durum değildir⁷.

II. UZLAŞMA

A. Genel Olarak

Vergi uygulamalarındaki bir takım sorunlar, vergi idaresinin vergi alacağını tahsil edip edemeyeceği, vergi mükellefinin vergi borcunu ödeyip ödeyemeyeceğine ilişkin vergi hukukunda çözümler bulunmaktadır. Sorunların yargıya intikal etmeden çözüm arayışında bulunulmasına “barışçıl yollar” diğer bir tabirle “vergi sorunlarının idari aşamada çözümleri” denilebilmektedir. Barışçıl yollar ifadesinin kullanılması, sorunun herhangi bir uyuşmazlık aşamasına gelmeden, yargıya intikal etmeden çözüme kavuşturulmasını dile getirmektedir. Türk Vergi Sistemindeki sorunların barışçıl yollarla çözümü, uzlaşma ile sağlanmaktadır. Barışçıl yolların etkili olmadığı durumlarda ise “çekişme” sözkonusu olabilmektedir. Çekişme, barışçıl yolların denenmemesi veya etkili olmaması halinde sorunun yargıya intikalini gerektirdiğinden, vergi davasının açılması, itiraz – temyiz şeklindeki kanuni yolların izlenmesi neticesinde sözkonusu uyuşmazlığın çözüm arayışına gidilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarındaki yargıya intikal edilmesi muhtemel konuları, vergi cezalarının tarhi, tahakkuku, tahsili aşamaları olarak sıralayabiliriz. Tabii anılan bu hususların istisnalarını göz ardı etmemek gerekmektedir. Mesela; ödeme emrinde düzeltme yoluna gidilememekte ve uzlaşma istenememektedir. Vergi suçlarının bazılarının da adli yargının görev alanına girdiğini belirtmek gerekir⁸.

Vergi hukukunda uzlaşma, mükellef ve vergi idaresi ikilisinin vergi

6 “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” (VUK. m.8)

7 ÖNCEL Muallâ/ÇAĞAN Nami/KUMRULU Ahmet, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548, Ankara, 1985, s. 153-170. (“Vergi”).

8 ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s.170, (“Vergi Hukuku”).



yönlü ilişkisinde meydana gelen bir takım uyuşmazlıklarda, uyuşmazlığın yargıya intikal etmeksizin, önceden tespiti ve engellendiği bir durumdur.⁹

Söz konusu uyuşmazlığın önceden tespiti ve yargıya intikalinden önce çözüme kavuşturulması vergi idaresinin lehinde bir durumdur. Şöyle ki; uyuşmazlığın yargı aşamasına gitmesinin önüne geçilerek dava aşamasındaki sürüncemelerin – süreç uzamasının vergi idaresinin tahsilini öne almıştır. Söz konusu sürüncemelerden ve dava aşamasındaki süreç uzamalarından yargıya intikal etmeden uyuşmazlığın çözümü vergi idaresinin lehinde bir durum olduğundan, vergi idaresi ceza miktarında indirim, muafiyet yoluna gidebilmektedir. Bu durum vergi idaresinin lehinde olduğu kadar, mükellef açısından da bakıldığında lehte bir durum olduğundan, mükellefin ödeyeceği verginin ve vergi cezasının daha düşük bir tutar ile ödemesinin yolu açılmasına bağlı olarak mükellef yargı yoluna müracaat hakkından feragat edebilmektedir¹⁰.

Uzlaşma, vergi alacaklısı vergi idaresiyle vergi borçlusu vergi yükümlüsünün ya da ceza muhatabının aralarında meydana gelmiş veya meydana gelecek uyuşmazlığın karşılıklı ödünlerle giderilmek üzere anlaşmalarıdır¹¹. Danıştay Yedinci Dairesinin E:2001/4723, K:2004/1496 sayılı kararında *“vergi hukukunda uzlaşma, mükellef ile vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay ile bu olaya ilişkin işlemler ve bu işlemlerden doğan vergi matrahı ile ilgili iddia ve taleplerinin bir kısmından, anlaşma yoluyla, karşılıklı olarak vazgeçmeleri ve bu suretle aralarında doğmuş ya da doğacak vergi uyuşmazlığını, yargı yoluna başvurmaksızın sona erdirmeleri anlamına gelmektedir.”* diye tanımlanmıştır.

Uzlaşmada vergi idaresinin, kanunen alınması gerekli vergilerin ve vergilere ilişkin cezanın bir kısmından vazgeçmesi durumu söz konusudur. Buna bağlı olarak vergi alacağının tahsili daha seri olmakla birlikte birçok davanın izlenmesi iş yükünden sıyrılmakta ve mükelleflerle hasım olarak yargı kuruluşları önüne çıkmaktan kurtulmuş olmaktadır. Mükellef yönünden bakıldığında da benzer bir durum söz konusudur. Mükellefin uzlaşma durumunda vergi borcunun ve vergi cezasının tamamı için yargı yolunu tercih hakkını kaybetmesi hali söz konusudur. Bu kayba karşılık vergi borcunun veya vergi cezasının ödenmesi gereken tutarı daha az bir tutar ile ödenerek bir nevi kazanç durumu, ödenecek tutarda bir azalma hali ortaya çıkmaktadır¹².

9 ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, Vergi, s.200.

10 YILDIZ A. Murat, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yoldan Çözümü”, www.yildizymm.com, Ankara, 2008, s. 5.

11 CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Temmuz 2006, s. 259. (“Vergilendirme Yöntemleri”)

12 KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, Saygın Matbaa, Ankara, 2000, s. 180.



Bu yararlarına karşın, uzlaşma yolunun bazı sakıncaları da olabileceği akla gelmektedir. Şöyle ki:

Yasa karşısında her yönden aynı koşullara haiz olan iki yükümlüden bir tanesinin uzlaşma yolunu tercih ederek vergisini ödeyeceği tutarın daha az olması mümkündür. Bu durum verginin, anayasal eşitlik ilkesini zedelemektedir. Aynı koşullara haiz yükümlülerden ikisi de uzlaşma yolunu tercihine rağmen birinin uzlaşmaması halinin varlığında da eşitlik ilkesi yönünden soru işaretleri olabilecektir. Vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragati de ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir. Çünkü vergiler alanında idare bağlı yetki ile donatılmış olup yasaya göre ortaya çıkan vergi alacağını almaması muhtemel değildir. Diğer bir tabirle idarenin, ilkesel anlamda vergi konusunda takdir yetkisinin bulunmadığı da söylenebilir¹³.

Uzlaşma müessesesi vergi hukukumuzda 1963 yılında, Vergi Usul Kanununa 205 sayılı kanunla eklenen ve 376. maddeden sonra gelen ek maddelerle girmiştir. Verginin tarh edilmesinden sonra işleyen, 'Tarhiyat sonrası uzlaşma' müessesesi Ek 1-10'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Verginin tarh edilmesinden önce işleyen 'Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ise Vergi Usul Kanunu'na 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla eklenen Ek 11 inci madde ile getirilmiştir.

Bugün uzlaşma müessesesi Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen bölümünde, 22.7.1998 gün ve 4369 sayılı Kanun ve 11.8.1999 gün ve 4444 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerde ve bu düzenlemelerin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulan "Uzlaşma Yönetmeliği" ile "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği"nde yer alan hükümlere göre işletilmektedir.

B. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Uzlaşma müessesesinin bu türünün yasada geçen ifadesi "tarhiyat sonrası uzlaşma" olmayıp, yalnızca "uzlaşma" olarak ifade edilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde tanımlanmasındaki amaç, bu uzlaşma müessesesini, "tarhiyat öncesi uzlaşma" müessesesinden ayırt etme gereğidir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat aşamasından, verginin tarhi sonrası ceza kesilmesini takiben, meydana gelen uyuşmazlıkların yargıya intikalden önce idari aşamada; alacaklı vergi idaresi ile borçlu vergi mükellefinin anlaşarak, sulh sağlamalarıdır¹⁴.

Vergi Usul Kanunu' nun uzlaşma müessesini düzenleyen bölümünde

13 ÖNCEL Mualla, *Vergi Hukuku*, Umut Yayınları, İstanbul, 2004, s. 170.

14 KIZILOL Şükrü, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara, 2008, s. 222.



22.7.1998 gün ve 4369 sayılı Kanunla çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle bölümün Ek 2, 3, 4 ve 5. maddeleri 1.1.1999 gününden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış; Ek 1'inci maddesi ise, yürürlükten kaldırılan ek maddelerin kimi düzenlemelerine de yer verilmek suretiyle yeniden kaleme alınmıştır.

Ek 1'inci maddenin yeni şekli iki fıkradan oluşmaktadır. İlk fıkrada uzlaşmanın konusuna, uzlaşabilme koşullarına, uzlaşma talebinde bulunma süresine, uzlaşmanın vaki olmamasının veya temin edilememesinin sonuçlarına, mükellefin uzlaşma komisyonunda bulundurabileceği temsilcilerine ilişkin hükümler yer almışken; ikinci fıkrada uzlaşma komisyonlarının oluşturulması, uzlaşmaya müracaata yetkili kimselerin belirlenmesi, uzlaşmanın ne şekilde olacağı, uzlaşmaya konu olabilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi konularında Maliye Bakanlığı ile İçişleri Bakanlığına (İl özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar bakımından) yetki verilmiştir.

1. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

VUK. m.1' de, uzlaşmaya konu olan hususlar, kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler dolayısıyla vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza haricinde "*re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmiş vergiler*" ve bunlara dair vergi ziyayı cezalarıdır. Buna bağlı olarak, usulsüzlüğe ilişkin cezanın uzlaşma kapsamına alınmadığı söylenebilir.

Uzlaşmanın tarh yöntemi bakımından konusunu, Vergi Usul Kanunu'nun 29, 30 ve mükerrer 30'uncu maddelerinde düzenlenen ikmalen, re'sen ve idarece vergi tarhları oluşturmaktadır. Bununla birlikte Danıştay, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin dava konusu edilebilir olma özelliklerinden hareketle, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceğini kabul etmektedir.

Vergi resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceğini belirlenme yetkisi Maliye Bakanlığına aittir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi resim harçlar için aynı yetki İçişleri Bakanlığına verilmiştir (İçişleri Bakanlığı da belediyeler ve İl Özel idarelerine ait vergi, resim ve harçlar için uygulanacak uzlaşma yönetmeliğini Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın da görüşünü alarak hazırlamış ve bu yönetmelik 1 Ağustos 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Verilen yetki uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren, re'sen, ikmalen ya da idarece salınan ve tarha



yetkili olan vergi dairelerince vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları uzlaşma kapsamındadır. Usulsüzlük, özel usulsüzlük cezaları ile VUK. m.344' ün üçüncü fıkrası gereğince üç kat vergi ziyai cezası kesilmiş tarhiyata dair vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır.

2. Uzlaşılma Koşulları

V.U.K.'nun ek-1 inci maddesinde hangi durumlarda uzlaşmanın yapılabileceği belirtilmiştir. Buna göre;

-Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia edilmesi,

-Yapılan tarhiyatta, V.U.K.'nun 369 uncu maddesinde belirtilen yanılma halinin mevcut olduğunun yükümlü veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,

-Yapılan tarhiyatta V.U.K.'nun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hatanın bulunması,

-Yargı kararlarıyla idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğunun ileri sürülmesi.

Hallerinden biri ya da birkaçının söz konusu olduğu tarih ve/veya ceza kesme işlemi hakkında uzlaşma yoluna başvurmak mümkündür.

Danıştay'a göre takdir komisyonunca takdir edilen matraha karşı vergi davası açılmışsa, dava sonucuna dayanılarak tarih edilen vergi ve ceza için uzlaşma yoluna başvurulamaz. Aksi halde yargı kararının ancak kanunun benimsediği usuller çerçevesinde yargı kararı ile değiştirilebileceği yolundaki genel hukuk ilkesine ters düşen, yargı kararının bir idari kararla değiştirilmesi durumu ortaya çıkmaktadır¹⁵.

3. Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma komisyonları uzlaşma görüşmelerinde alacaklı vergi daire-sini temsil eden kuruluşlardır. Bu bakımdan hukuki nitelikleri takdir komisyonlarından farklıdır. Takdir komisyonları vergi idaresinin ve vergi mükellefinin temsilcilerinin iştirakiyle oluşan tarafsız hakem kuruluşlar oldukları halde uzlaşma komisyonları taraf durumundadırlar. Vergi mükellefi veya temsilcisi, uzlaşma komisyonunun üyesi değildir. Komisyon-da, mükellef kesimini temsil eden üye de yoktur. Mükellef veya temsilcisi, uzlaşma komisyonunun dışında ve onun karşısındadır.

Uzlaşma komisyonlarının oluşumu, üyelerinin nitelikleri, yetkileri,

15 KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Hukuku*, Caner Matbaası, Ankara, 2000, s. 440-441.



toplama ve karar yeter sayısı ve diğer esaslar, Uzlaşma Yönetmeliğinin 6'ncı maddesinde düzenlenmiştir.

a. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Uzlaşma komisyonlarının oluşması için, uzlaşmaya ilişkin başvuruya konu olan vergi ya genel bütçeye ait olmalı, ya da diğer idarelere ait olmalı, il veya ilçenin bünyesinde kurulmuş olmasına, kurulmuş olduğu yerde bir yere bağımlılığı olmayan vergi dairesinin olup olmayışına bağlı olarak farklılık gösterecektir.

aa. Genel Bütçenin Kapsamında Olan Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Uzlaşma Komisyonları

aaa. Mahalli Uzlaşma Komisyonları

İl, ilçe vergi dairesi başkanlıkları düzeyinden oluşmaktadır.

İl uzlaşma komisyonu; defterdarın veya vekil kıldığı kişinin başkanlığında, gelir müdürü ve ilgili vergi dairesinin müdüründen oluşmaktadır.

Müstakil vergi dairesi bulunan ilçelerde, başkan vergi dairesi müdürü olup, müdürün belirlediği müdür yardımcısı ve bir şef komisyonu oluşturulmaktadır. Müdür yardımcısının ya da şefin bulunmaması durumunda, bu kişilerin yerine görev yapan kimselerin katılımıyla uzlaşma komisyonu oluşturulmuş olur. Bağlı vergi dairelerinde, bu kez başkan mal müdürü olup, gelir şefi ve gelir memurundan oluşan bir uzlaşma komisyonu sözkonusudur. Gelir şefinin yokluğu durumunda bu kez gelir şefinin komisyondaki boşluğunu gelir şefliği memuru üye olarak doldurmaktadır.

Vergi dairesi başkanlıklarındaki uzlaşma komisyonlarında; başkanlığı vergi dairesi başkanı yapmakta olup, vergi müdürü ve vergi müdür yardımcısı ile komisyon oluşturulmuş bulunmaktadır.

bbb. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Yerel uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırını aşmış olan vergi, resim ve de harçlara ilişkin uzlaşmanın sağlanması için kurulmuş olan merkezi uzlaşma komisyonuna Maliye Bakanlığı müsteşarı başkanlık etmekte, bunun yanı sıra müsteşar yardımcısına bağlı olan genel müdürlük ve gelirler genel müdürü komisyonu oluşturulmaktadır.

bb. İl Özel İdarelerinin Bütçesinde Yer Alan Vergi, Resim ve Harçlara Dair Uzlaşma Komisyonları

Valilerin seçeceği iki üyeden oluşmaktadır. Seçilecek üyelerin komisyon başkanlığını illerde özel saymanlık müdürü, özel saymanlık müdürünün olmadığı yerlerde ise gelir memuru yürütmektedir.



Bu durum ile ilgili olarak ilçelere bakıldığında; özel saymanlık gelir memurunun başkanlığı altında kaymakamların seçeceği iki üye ile komisyonun oluştuğu görülmektedir.

cc. Belediye Bütçesinde Yer Alan Vergi, Resim ve Harçlara Dair Uzlaşma Komisyonları

Belediyelerde komisyonun oluşumu için belediye başkanları başkanlık etmekte, belediye encümenleri tarafından uygun görülen iki üyenin seçimi gerçekleştirilmektedir¹⁶.

b. Uzlaşma Komisyonlarında Yetki Hususu

Uzlaşma komisyonlarına, vergi yükümlüleriyle uzlaşma yapabilmesi için yetki hususu, uzlaşmanın konusu, uzlaşma yeri ve uzlaşmaya ilişkin miktar ile sınırlandırılmıştır.

Uzlaşma komisyonlarında yetki, uzlaşmaya konu edilebilecek ve ilgili bakanlık tarafından belirlenmiş olan, vergilerle sınırlıdır.

Mahalli uzlaşma komisyonlarının yetkileri uzlaşmanın yerine bağlı olarak uzlaşmanın sağlanmasına ilişkin belli bir bölge ile sınırlandırılmıştır. Bu durum merkezi uzlaşma komisyonunda yer itibarıyla uzlaşmanın yapılacağı yetkiye ilişkin alan, konusuna göre yetkinin kapsamında olan vergi, resim ve harçlara dair yer Türkiye'nin her yeridir.

“Maliye Bakanlığı, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarını, genel tebliğ ile belirlemeye yetkilidir” (Uzl.Yön.m.5/2).

Bu haliyle belirlenmesi muhtemel miktar, sözkonusu uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilmesi için vergi, resim ve harç miktarının üst sınırı önem arz etmektedir. Uzlaşmaya dair en çok vergi zıyaı cezasının miktarını belirleme konusunda Maliye Bakanlığına verilmiş bir yetki mevcut değildir. Bu itibarla, her uzlaşma komisyonu ceza hakkında herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın uzlaşmaya varabilmektedir. Miktar yönünden uzlaşmaya dair yetki, merkezi uzlaşma komisyonlarının dışındaki uzlaşma komisyonlarında miktara dair yetkinin sonlandığı durumda başlamasının yanı sıra sözkonusu yetkinin bir üst sınırının olmadığı görülmektedir¹⁷.

c. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanma ve Karar Yeter Sayısı

Uzlaşma komisyonları, birisi başkan olmak üzere üç üyeden oluşmaktadır. Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının huzuru ile toplanmakta ve çoğunlukla karar vermektedir(Uzl. Yön.m.6/2).

16 CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri*, s. 296-298.

17 CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri*, s.298-300.



d. Uzlaşma Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği

Uzlaşma komisyonlarının kararlarının hukuki niteliği, karar verme aşamasında, vergi idaresi temsilcisi konumuna haiz olup olmamalarına bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir. Uzlaşma komisyonu, uzlaşmaya dair görüşmeler esnasında, vergi idaresinin temsilini teşkil etmektedir. Bu duruma bağlı olarak, uzlaşmaya ilişkin başvuruların ön inceleme-ye ilişkin aşamalardan geçmesi esnasında, takdir komisyonuna benzeyen bir duruma sahip olmaktadır.

Uzlaşma komisyonları vergi idaresi temsilciliği konumuna haizken verilen kararların, uzlaşmaya dair yapılan pazarlığa ilişkin vergi idaresinin irade beyanı olarak görülmektedir. Uzlaşma yoluyla vergi sorununu sonlandıran iki tarafça yansıtılan iradelerin bir tanesi vergi yükümlüsüne ya da cezanın muhatabı olana; diğeri ise, vergi idaresine aittir. Vergi idaresinin, vergi sorununu uzlaşma yoluyla çözme konusundaki iradesi uzlaşma komisyonu tarafından açıklanmaktadır. Vergi idaresinin uzlaşmaya dair ortaya koymuş olduğu iradenin, bu kararı vereni bağlayıcılığı olabilmesi için, sözkonusu iradenin temsilcisi konumunda olan uzlaşma komisyonunun kararının hukuki kriterleri taşımasına bağlı olarak alınmış olması gerekir.

Uzlaşma komisyonunca verilen kararın hukuki nitelik taşıması için;

- Konusu, yeri ve miktar itibarıyla yetkili,
- Yönetmelikte anılan 6. maddede belirtilen biçimde oluşması,
- Üye sayısının tamamının toplanmış olması,
- Kararın uzlaşma komisyonunca ve oybirliğince ya da oyçokluğuyla alınması gereklidir.

Uzlaşma komisyonu tarafından usulüne uygun olarak açıklanan uzlaşma iradesinin yükümlü veya ceza muhatabının iradesiyle uyuşması halinde, uzlaşma gerçekleşmekte; bu sonuç vergi idaresini bağlamaktadır. Vergi idaresi, bu sonuca uymak ve uzlaşma tutanağının gereğini yerine getirmek zorundadır(V.U.K.Ek m.6/1).

Uzlaşma komisyonu, uzlaşma başvurularını yönetmelik 10. maddesi 1. fıkrasında belirtilen hususlardan ön incelemeye tabi tutması esnasında vermiş olduğu kararlar bakımından, uzlaşma başvurusuna konu olan vergiyi tarh eden veya cezayı kesen vergi idaresinin temsilcisi konumunda değildir. Ön inceleme yetkisinin kullanılması sırasında, idari işlem yapma yetkisine sahip diğer idarelerden herhangi farkı yoktur. Uzlaşma başvurusunun Kanunda ve Yönetmelikte belirtilen yönlerden incelenerek



uygun bulunmaması nedeniyle reddi yolunda, tek taraflı olarak uzlaşma komisyonu tarafından alınan karar, hukuki niteliği bakımından, hukuk düzeninde değişiklik yaratan, hukuki sonuç doğuran, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir. Bu işlem de, diğer idari işlemler gibi, dava konusu edilebilmektedir¹⁸.

4. Uzlaşma Talebi

a. Uzlaşma Talebinin Şekli

Yönetmelik uzlaşma komisyonlarının yer, konu ve miktar itibariyle yetkilerine giren vergi ve vergi cezalarıyla ilgili görüşmeler yaparak uzlaşabilmelerini, vergi yükümlüsü veya ceza muhatabının başvuruda bulunması şartına bağlamaktadır. Uzlaşma komisyonlarının re'sen vergi idaresi ile vergi yükümlüsü veya ceza muhatabını uzlaşmaya davet etme yetkileri bulunmamaktadır¹⁹.

Uzlaşma başvurusunda bulunma hakkı olanlar ile başvuru şekli Yönetmeliğin 7'inci; süresi ise 9' uncu maddesinde düzenlenmektedir.

Uzlaşma talebi için mükellefin direkt olarak ya da resmi vekâlete sahip vekil aracılığıyla ve yazılmış olması kaydıyla yetkili olan uzlaşma komisyonuna başvurması gerekmektedir. Tüzel kişilerin, küçüklerin ve de kısıtlı olanların, vakıfların ve cemaatlerin kısacası tüzel kişiliğe haiz olmayan kuruluşların yasal temsilcileri aracılığıyla bu başvurunun yapılmış olması gereklidir. Uzlaşma talebine ilişkin dilekçe mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetini yürütmekle görevli birimine verilir. Bu dilekçelerin taahhütlü posta ile de gönderilmesi mümkündür(Uzl. Yön.m.7/1).

Uzlaşma komisyonları belirli sınırlar dahilinde vergi ve cezada uyuşmak üzere yetkili kılınmış ve idareyi temsil eden kuruluşlar olduklarından, komisyonlara başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması şartı yoktur. Sadece, mükellef tarafından ve noterde düzenlenen bir vekâletle idarenin tarh etmiş olduğu vergi üzerinde uzlaşmaya yetki verilmiş olması yeterli bulunmaktadır. Noter vasıtası ile düzenlenmiş özel vekâletnamenin uzlaşma komisyonuna ibrazı şarttır.

Uzlaşma dilekçesinin PTT ile taahhütlü olarak gönderilmesi durumunda, postaya verilmiş tarihini, adi posta ile gönderilmesi durumunda ise uzlaşma komisyonuna geliş tarihinin müracaat tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

18 KARAKOÇ, s. 444-445.

19 KIZILOL, s. 256.



b. Kısmi Uzlaşma Talebi

V.U.K.'nun ek 1 inci maddesine göre uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının, bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Başka bir anlatımla uzlaşmanın kısmi olarak da yapılabilmesi mümkündür.

c. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Uzlaşma talebinin hangi süre içinde yapılacağı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde ve Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; uzlaşma talebinin, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 günlük süre içinde, dilekçe ile yapılması gerekmektedir. Bu süre geçtikten sonra yapılan uzlaşma başvuruları yetkili uzlaşma komisyonunca incelenmeksizin reddedilir. Dilekçelerin, posta ile taahhütlü gönderilmesi de mümkündür.

Bu süre aynı zamanda vergi mahkemelerinde dava açma süresine tekbül etmektedir. Ancak mahkemelerdeki dava açma süresinin son günü adli tatile(1 Ağustostan 5 Eylül'e kadar) rastlaması nedeniyle dava açma süresi 7 gün uzadığı halde, uzlaşma başvurusunda bulunma süresinin uzaması mümkün değildir.

VUK'nun 13. maddesinde yer alan 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 durumlar) vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olduğundan ve de uzlaşma bir vergi ödevi olarak nitelendirilemeyeceğinden uzlaşmada öngörülen süreleri durdurmayacaktır. Ancak bu mücbir sebepler, uzlaşma toplantılarına katılmak için belirlene süreyi kesmektedir, Danıştay İçtihatları da genel olarak bu yöndedir²⁰. Şeklinde olmuştur. Maliye Bakanlığının görüşü de mücbir sebep olayının uzlaşma tarihinin ertelenme nedeni olduğu şeklindedir.

Ancak; kimi Danıştay kararları mücbir sebebin uzlaşmaya başvurma süresini etkileyebileceğini, genel hukuk ilkelerine gönderme yaparak kabul etmektedir.(DN.9.D.E.1992/2680, K.1993/313).

d. Uzlaşma Başvurusunun İdari Davaya Etkisi

Vergi mükellefinin veya ceza muhatabının uzlaşma talebinde bulunma ve idari dava açma konusunda tam bir seçim hakkı vardır. Bu konuda,

²⁰ Dn.7.D.22.01.1985,E.1985/12, K.1985/134.



örneğin önce uzlaşma talebinde bulunarak, uzlaşamaması durumunda idari dava açma gibi bir zorunluluğu yoktur. Ancak, uzlaşma talebinde bulunmak istediği takdirde, bunu mutlaka kanunda yazılı süre içerisinde yapmak zorundadır. Bunun dışında, süresi içerisinde olması koşulu ile her iki yolu birlikte kullanabileceği, yani bir yandan idari dava açarken, diğer yandan uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi, önceden uzlaşma başvurusunda bulunarak, uzlaşamaması durumunda, kanunda tanınan ek süre içerisinde idari dava açma yoluna da gidebilir²¹.

Uzlaşma kapsamı dışında olan vergi ve cezalar için uzlaşma komisyonuna yapılan başvurular dava açma süresini durdurmuyacağı²² gibi, ek süre hakkı da kazandırmaz²³.

Mükellef tarafından, aynı vergi için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenemez; herhangi bir nedenle incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır(V.U.K. Ek.m.7/2).

5. Ön İnceleme

Uzlaşma başvuruları, görüşmelere başlanılmadan önce, Yönetmeliğin 10. maddesinin ilk fıkrasında yazılı olan yönlerden ön incelemeye tabi tutulur. Ön inceleme, uzlaşma başvurusunu inceleyip, görüşmeleri yapmaya yetkili uzlaşma komisyonunun sekretaryası tarafından gerçekleştirilir.

İdari yargı yerlerince idari davalarda dilekçeler üzerinde yapılan ilk incelemeye benzeyen ön incelemenin amacı, anılan 10. maddenin ilk fıkrasında yazılı nedenlerle usule aykırı bulunan uzlaşma başvurularını daha işin başında reddederek, gereksiz emek ve zaman kaybına engel olmaktır.

a. Ön İncelemenin Konusu

Yetkili uzlaşma komisyonu sekretaryası yapılan uzlaşma başvurusunu iki yönden ön incelemeye tabi tutar:

aa. Uzlaşma Talebinin Süre ve Şekil Bakımından Uygunluğu

Uzlaşma talebinin mükellef veya resmi vekâletini haiz vekili veya kanuni temsilcisi tarafından 30 günlük başvuru süresi içerisinde yazılı olarak yapıp yapılmadığının araştırılmasıdır..

bb. Uzlaşma Talebinin Komisyonun Yetkisi Yönünden İncelenmesi

Uzlaşma talebine konu edilen vergi ve vergi cezasının, konu, miktar

21 CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s.277, ("Vergilendirme")

22 Dn.3.D.11.10.1999 tarih, E:1998/151; K:1999/3526.

23 Dn.11.D.20.09.2000 tarih, E:1999/1497; K:2000/3435.



ve yer itibariyle komisyonun yetkisi içerisinde olup olmadığının araştırılmasıdır.

Sekretaryaca, uzlaşma talebinin uygun bulunması durumunda uzlaşma görüşmelerinin başlatılması için gerekli işlemlerin yapılmasına geçilir. Bu işlemler ileride açıklanacağı için burada talebin uygun bulunmaması halinde ne gibi işlemler yapılması gerektiğine ve bu işlemlerin hukuki niteliği ile uzlaşma talebinde bulunanın hak arama olanakları üzerindeki etkisine değinmek istiyoruz.

b. Ön İncelemenin Sonucu

Uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddi yolunda verilen kararın hukuki niteliği:

Ön inceleme sonucunda verilen uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddi yolundaki kararlar, uzlaşma komisyonunun tek yanlı iradesinin sonucu olduğundan, uzlaşma talebinde bulunanın iradesinin bu kararın alınmasında etkisi bulunmadığından, verilen karar bir başka makamın onayına gerek olmadan sonuç doğurduğundan ve tarafın hukuki durumunda değişiklik yarattığından, kısaca nitelikleri itibariyle kesin ve yürütülmesi gerekli tek yanlı idari işlemler olduğundan idari davaya konu edilebilirler. Danıştay içtihadı da bu kararların anılan niteliklerini tanımakta ve idari davaya konu olabileceklerini kabul etmektedir. (Dan. 3. D. E:1986/1079,K:1986/1373, Dan.4. E:1987/3627,K:1990/660, Dan.9.D.E:1985/1674 K:1985/795)

- Uzlaşma Talebinin İncelenmeksizin Reddinin Sonuçları

Uzlaşma talebinin, esasına geçilmeksizin reddedilmesi halinde, uzlaşma talebinde bulunma ve idari dava açma süresi geçmemişse, aykırılık giderilerek tekrar uzlaşma talebinde bulunulabileceği gibi, uzlaşmadan vazgeçilerek idari dava yoluna da gidilebilir. Eğer aykırılık giderilemiyorsa, örneğin, uzlaşma konusuna girmeyen ceza türü dolayısıyla uzlaşma talep edilmiş ve reddedilmişse, kesilen vergi ve ceza ancak idari davaya konu edilebilir.

Uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddine dair karar tebliğ olduğu tarihte hem dava açma süresi hem de uzlaşma talep etme süresi dolmuş ise ilgilinin ne uzlaşma talebini yenileme, ne de bu başvuruya konu ettiği vergi ve cezasına karşı dava açma olanağı kalmamış demektir. Uzlaşma görüşmeleri yapıp uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilmemiş sayılması durumu da ortaya çıkmadığından, ek 7. maddede öngörülen 15 günlük ek sürenin kullanılması da mümkün değildir. Bu durumda mükellefin, uzlaşma başvurusunun incelenmeksizin reddine dair kararı idari



yargıda dava konusu etmekten başka şansı yoktur. Bununla birlikte Danıştay 4. Dairesi, uzlaşma isteminin incelenmeksizin reddini gerektiren durumlarda, uzlaşmanın temin edilmediğine veya vaki olmadığına dair tutanak düzenlenmesi halinde, bu tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde idari dava açılabileceğini kabul etmektedir. (Dan.4.D.E:1995/22 37,K:1995/5891,- E:1997/3104,K:1998/409)

Ön inceleme sonunda verilen uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddine dair kararın, indirim hakkı üzerindeki etkisine gelince; bu kara ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük süre içerisinde ilgiliye tebliğ olunursa, kalan süre içerisinde indirim hakkını kullanması olanaklıdır. Tebliğin bu süre geçtikten sonra yapılması halinde ise bu kara geri alınmadığı veya iptal edilmediği müddetçe indirim hakkından yararlanılamaz.

6. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Görüşmeye Çağırılması

Uzlaşma talebini şekil, süre ve yetki yönlerinden inceleyip usulüne uygun bulan uzlaşma komisyonu, uzlaşma görüşmesine katılmak üzere talep sahibine çağrıda bulunur. Bu çağrıda görüşmenin tarihi, yeri, saati, görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması bildirilir. Bu bildirim görüşme tarihinden en az 15 gün önce yapılmalıdır. Mükellefin istemesi halinde bu süre kısaltılabilir. Belirlenen uzlaşma günü, komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılmaması halinde veya daha ayrıntılı inceleme yapılması gerektiği hallerde mükellefe bildirilerek ertelenebilir. Uzlaşma görüşmesine çağrı yazısının anılan bilgileri içermemesi veya uygun olarak tebliğ edilmediği durumlarda uzlaşma komisyonunun müzakerelerine katılmamış olmasından doğacak sonuçlardan mükellefin sorumlu tutulması olanaklı değildir.

Uzlaşma talebinde bulunmasına karşın ilgili yapılan görüşmeler katılma çağrısına icabet etmeyebilir. Bu durumda uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Ancak çağrı şekil ve süre koşullarına uygun olarak yapılmamışsa ve vergi mükellefinin çağrıya icabet etmemesinin haklı bir nedeni var ise uzlaşma görüşmesinin ileriki bir tarihe usulüne uygun olarak ertelenmesi gerekir. Aksi halde talepte bulunanın çağrıya icabet etmemiş olması sebebiyle uzlaşmanın temin edilmemiş sayılmasına karar verilmesi verilen kararı sebep unsuru bakımından hukuka aykırı kılar.

Usulüne uygun olarak yapılan uzlaşma çağrısına ilgililerin katılmaması durumunda yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın temin edilmemesi durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit edilir. Uzlaşmanın temin edilmemiş sayılmasına dair tutanak, idarenin tek yanlı iradesi ile aldığı, kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari karardır. Gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir. Bu kararlara karşı idari yargıda



dava açılabilir. (Dan.4.D.E:1986/5182,K:1986/3057)

Uzlaşma komisyonunun çağrısına mükellefin olumlu yanıt vererek bildirilen gün ve saatte görüşmeye katılması halinde ise yapılan uzlaşma görüşmelerinden 3 türlü sonuç çıkabilir;

- Uzlaşma talebinde bulunanın çağrıya uyarak komisyona gelmesine karşın düzenlenen tutanağı imzalamaması veya düzenlenen tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilmemiş sayılır. (Yukarıda da belirtildiği üzere uzlaşma görüşmelerine haklı bir neden olmaksızın katılmama halinde de uzlaşma temin edilmemiş sayılmaktadır.)

- Komisyonun teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi halinde uzlaşma vaki olmamış sayılır. Bu halde komisyon son teklifini tutanağa geçirir. Tutanağın düzenlenmesi uzlaşma imkânının kalmadığı anlamına gelmemektedir. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanak düzenlenmesine karşın mükellefe bir fırsat daha tanınmaktadır. Mükellef isterse dava açma süresinin son gününe kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirebilir. Bu taktirde dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır.

- Uzlaşma görüşmelerinden çıkabilecek üçüncü sonuç uzlaşmanın sağlanmasıdır. Uzlaşma görüşmelerinin de asıl amacı bu sonucun sağlanmasıdır. Uzlaşmanın vaki olması uzlaşma komisyonunun ve uzlaşma talebinde bulunanın vergi ve cezanın tahakkuk edecek miktarında anlaşmaya varmalarıdır. Bu sonuç vergi uyuşmazlığını sona erdirir. Bu şekilde oluşan hukuki durum sözleşme niteliğindedir. Üzerinde anlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlara karşı hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz, dava açılmaz. Bu yüzden komisyon, tek yanlı tasarrufu ile uzlaşmanın iptaline veya geri alınmasına karar veremez.

Uzlaşma görüşmeleri tamamlandıktan sonra varılan sonuca göre tutanak tanzim edilir. Tanzim edilen bu tutanaklar kesindir ve gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Ancak tutanaklarda vergi hatası tespit edilirse, bunun düzeltilmesi için yetkili vergi idaresine başvurulabilir. Bu başvurunun reddedilmesi halinde ise VUK 124. maddeye göre şikâyet yoluna gidilebilir. Eğer hata yine de düzeltilemezse vergi mahkemesinde iptal ve tam yargı davasına konu edilebilir.

7. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Sayılmasının ve Vaki Olmamasının Sonuçları

Mükellefin ya da vekilinin uzlaşma çağrısına icabet etmemesi, komisyona gelmesine rağmen uzlaşma tutanağını imzalamaktan imtina etmesi



ya da çekinceli olarak ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi halleri olan uzlaşmanın temin edilmemiş sayılması ile komisyonun teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi anlamına gelen uzlaşmanın vaki olmaması hali, sonuç ve etkileri bakımından benzerlik gösterir.

Uzlaşma iradesi ve diğer uzlaşmama nedenleri bakımından uzlaşma komisyonu ile uyuşmayan vergi mükellefi için bu durumun olumsuz etkilerinden biri tarh olunan vergi ve kesilen cezası hakkında yeniden uzlaşma talebinde bulunamamaktır. (V.U.K.Ek md.1/4.cümle)

Uzlaşmaya varılamama hallerinin açılmış olan davaya etkisine baktığımızda, uzlaşma başvurusunda bulunulan vergi ve/veya ceza için daha önce vergi mahkemesinde idari dava açılmışsa, uzlaşma başvurusu üzerine mahkemece yargılamanın durdurulacağı ve davanın uzlaşma isteminin sonuca bağlanmasına kadar incelenmeyeceğini daha önce belirtmiştik. V.U.K. Ek md 7/5'e göre uzlaşmaya varılamaması halinde ise yargılamaya devam edilerek dava hakkında karar verileceği hüküm altına alınmıştır.

Uzlaşmaya varılamamasının henüz açılmamış dava süresine etkisi de V.U.K.'nın ek 7.maddesinin 4.fıkrasında düzenlenmiştir. Bu madde ile vergi mükellefine ve ceza muhatabına 15 günlük ek dava açma süresi olanağı getirilmiştir.(Maddede uzlaşmanın vaki olmaması hali için tanınmış olan ek dava açma süresinin içtihadı birleştirme kararı ile,ek 5. Maddede sayılan uzlaşmanın temin edilememesi halleri içinde uygulanacağı kabul edilmiştir²⁴.

Uzlaşmanın vaki olmadığına veya temin edilemediğine dair tutanağın uzlaşma talebinde bulunana tebliğinden itibaren (tebliğ tarihi nazara alınmaz) başlayan 15 günlük ek dava açma süresi; ancak tutanağın ilgiliye tebliğ tarihinde genel dava açma süresinin dolmuş veya 15 günden az kalmış olması hallerinde işlerlik kazanabilmektedir. Yoksa bu tarih (tutanağın tebliğ tarihi) itibariyle dava açma süresinin bitmesine 15 gün veya daha fazla zaman varsa, ek dava açma süresi işlemez.

Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde öngörülen indirim hakkının kullanılması, ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren otuz gün içinde veya uzlaşma talebinden vazgeçilmesi şartıyla uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar kullanılabilir(V.U.K.Ek md.9). Kanunda söz konusu hakkın uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilmemiş sayılması durumlarında da belli süre içerisinde kullanılabileceğine dair bir düzenleme yoktur. Bu yüzden uzlaşmaya varılamaması durumunda, indirim hakkının, sadece buna dair tutanağın tebliğ tarihinde 30 günlük sürenin dolmamış olması koşuluyla, kalan süre içerisinde kullanılması olanaklı

24 Dn.İçt.Br.Kur.23.10.1986,E.86/2;K.86/2.



bulunmaktadır²⁵.

Uzlaşılmayan vergi ve/veya vergi cezalarına karşı idari dava açılmamış olunması durumunda ödemelerin, vergiler için VUK 112'nci maddesinin 1 ve 2'nci fıkraları uyarınca yapılması gerekmektedir. Genel veya ek dava açma süresi içerisinde idari davanın açılması durumunda ise ödeme zamanı, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay olarak öngörülmüştür. Uzlaşmaya konu olan vergilerin hesaplanan gecikme faizleri de, vergi aslının tabi olduğu süreler içerisinde ödenir.

8. Uzlaşmaya Varılmasının Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, vergi mükellefleri ile vergi idaresinin uzlaşmaya varmalarının, tarafların dava hakkı ile vergi mükelleflerinin indirim hakkından yararlanmaları üzerinde olumsuz birtakım etkileri mevcuttur.

Önceden açılan davanın uzlaşma görüşmeleri sonuçlanmadan karara bağlanmasının müeyyidesi V.U.K.'nun ek 7.maddesi uyarınca verilen kararın hükümsüz sayılması olarak öngörülmüştür²⁶.

Uzlaşmanın vaki olmasından sonra daha önce açılmış olan davaya artık devam edilmez, vergi mahkemesince davanın, konusuz kalmış olması nedeniyle sona erdirilmesi gerekmektedir. Zira artık sulh olunmuş ve uyuşmazlık ortadan kalkmıştır. Bununla birlikte uygulamada, aynı nedenle davanın incelenmeksizin reddine karar verildiği de görülmektedir²⁷.

Uzlaşmanın vaki olması durumunda uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve/veya vergi cezasına karşı dava açılmasını yasaklayan düzenleme, Vergi Usul Kanunu Ek 7'nci maddenin 3'üncü fıkrası hükmüdür. Fıkra, gerçekte, ilk fıkranın karşıt anlamından çıkan dava açma yasağına açıklık getirmektedir. Düzenleme, "Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunların birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine);adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan iş bu cezaya karşı dava açamaz." hükmünü içermektedir²⁸.

Uzlaşma, uzlaşmada taraf olan idare yönünden de kesin olduğundan, uzlaşılan dönem hakkında, yeniden inceleme yapılarak, cezalı vergi salınamaz²⁹.

25 CANDAN, *Vergilendirme*, s. 310.

26 Dan.3.D.,25.5.1984. E:1983/4393,K:1984/1870.

27 Dan.4.D.,12.5.1994 .E:1933/3017,K:1994/3085.

28 CANDAN, *Vergilendirme*, s. 360.

29 Dan.9.D.12.10.2004 tarih,E:2002/1418;K:2004/4880.



Vergi Usul Kanunu Ek 9'uncu maddeye göre, üzerinde uzlaşılan vergi cezaları ile ilgili olarak, ceza muhatabının Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesi uyarınca indirim yapılması için başvuruda bulunması olanaksızdır ve ancak uzlaşma tutanağının imzalanmasından önce, uzlaşma talebinden vazgeçme koşulu ile, anılan maddede öngörülen indirim hakkından yararlanabilme olanağına sahiptir.

Uzlaşmanın vaki olduğuna dair tutanağın vergi ve cezaların ödenme zamanından önce ilgiliye tebliği durumunda ödeme, kanuni ödeme zamanlarında yapılır. Vergi için kanuni ödeme zamanı, vergi kanunlarında gösterilen süredir. Vergi cezası için, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren işleyecek olan bir aylık süre, kanuni ödeme zamanı olarak öngörülmüştür.

Uzlaşmanın vaki olduğuna dair tutanağın ödeme zamanlarının kısmen veya tamamen geçmesinden sonra tebliği durumunda, tutanağının tebliği tarihinden itibaren işleyecek bir aylık yeni bir süre içerisinde ödemenin yapılması gerekmektedir. Bu bir aylık sürenin işleyebilmesi için kanuni ödeme zamanının kısmen geçmiş olması yani işlemeye başlamış olması yeterlidir.

Üzerinde uzlaşmaya varılmış olan verginin ve vergi ile ilgili cezanın süresinde ödenmemesi durumu, uzlaşmanın geçersiz sayılmasını gerektirmez. Ödenmeyen vergi ve cezanın tahsili için 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nın hükümlerine göre takibat yapılır.

C. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

1. Genel Olarak

Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, salınacak vergi ve kesilmesi öngörülen cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama, yani verginin incelenmesi aşamasında gerçekleşen uzlaşma anlamı taşımaktadır³⁰.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile uzlaşma süreci öne alınmak suretiyle daha kısa sürede sonuca ulaşmak amaçlanmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ancak ve sadece inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak tarhiyatlar konu olabilmektedir. Yani tarhiyat öncesi uzlaşma, inceleme süresince ve henüz tarh edilmemiş vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı fonlar için yapılabilmektedir.

Bu uzlaşma müessesesi, 3239 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle 01.01.1986 tarihinden geçerli olmak üzere vergi sistemimize VUK' un ek 11. maddesi ile girmiştir. Yine uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar ise Kanun'un öngördü-

30 KIZILOL Şükrü, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma-II", *Hürses*, 17.02.1999, s.7.



ğü şekil de “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile düzenlenmiştir³¹.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması durumunda, tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacak ve hiçbir makama şikâyet-te bulunulamayacaktır. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, VUK’ un 112. maddesine göre, “gecikme faizi” hesaplanacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler dolayısıyla vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışındadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılabilmesi için salınacak vergi ve kesilecek cezaların bir vergi incelemesine dayanması gerekmektedir.

2. Komisyonların Oluşturulması

Tarhiyattan önce gerçekleşecek uzlaşma aşamasında; merkez inceleme elemanlarınca yapılacak incelemeler ve mahalli inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler, komisyonların oluşması için özellik taşımaktadır. Aşağıda her iki komisyonun oluşumu ayrı ayrı ele alınarak açıklanmıştır.

a. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonların Oluşumu

Merkez inceleme elemanlarınca, sürekli çalışma yerlerinde yapılacak incelemelerde kurulması planlanan uzlaşma komisyonu; incelemeyi gerçekleştirenlerin kurula mensup merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Kurul Başkanlıkları tarafından belirlenen bir başkan, üç merkezi inceleme elemanından, inceleme işlemini gerçekleştirenlerin Gelir İdaresi Başkanlığı merkez inceleme elemanları olması halinde ise, ilgili başkanlık tarafından belirlenecek bir başkan, üç merkezi inceleme elemanından oluşur.³²

İnceleme işlemini gerçekleştirenler sözkonusu madde kapsamında oluşturulacak komisyonlarda üye olarak yer alamazlar. Fakat, komisyon toplantısına katılarak açıklamalar yapabilirler.

31 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bundan önce yayımlanan 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02.1999 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan son yönetmeliğin yayımı tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği üzerinde 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı ve 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanan Yönetmelikler ile bazı değişiklikler yapılmıştır.

32 Merkez inceleme elemanları: Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve bunların muavinleriyle Gelirler Kontrolörleri ve stajyer Gelirler Kontrolörleridir.



b. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu³³

- Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Komisyonlar

aa. Vergi Denetlemelerince Yapılan İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu

Bu Komisyon;

- . Vergi dairesi başkanı veya
- . Vekili olarak görevlendirileceği grup müdürünün veya
- . Vergi denetmenlerinin başkanlığında
- . Vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve / veya
- . Vergi denetmenlerinden oluşur.

bb. Diğer Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu

Bu Komisyon;

- . Vergi dairesi başkanı veya
- . Vekili olarak görevlendireceği grup müdürünün başkanlığında
- . Vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürler ve/veya
- . Vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

İncelemeyi yapanın vergi dairesi müdürü olması halinde, vergi dairesi başkanı, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya müdürü, komisyon üyesi olarak belirler.

cc. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Komisyonlar

aaa. Vergi Denetlemelerince Yapılan İncelemelerde, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu

- . Defterdarın veya
- . Vekil olarak görevlendireceği, defterdar yardımcısının Başkanlığında,
- . Defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur.

33 Mahalli İnceleme Elemanı: vergi dairesi başkanını, vergi dairesi başkanlığı müdür kadrosunda görev yapanları, gelir müdürünü, vergi denetmeni, vergi denetmen yardımcısı ve vergi dairesi müdürünü ifade eder.



bbb. Diğer Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu

- . Defterdarın veya
- . Vekil olarak görevlendireceği, defterdar yardımcısının başkanlığında
- . Gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur.

Uzlaşma talep eden mükellefin istemesi durumunda uzlaşma görüşmeleri sırasında bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun' a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurulabilir. Bu kişiler, uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılması

a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

aa. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimselerin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekil vasıtası ile (tüzel kişiler küçük ve kısıtlarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri yolu ile) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı olduğu ekip ya da grup başkanlığına başvurması şarttır. Gerek tarhiyat sonrası uzlaşmada, gerekse tarhiyat öncesi uzlaşmada, mükellefi temsil edecek vekilin avukat olması koşulu, aranmaz. Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşma isteminin inceleme tutanağında yer alması durumunda uzlaşma istenmiş anlamında kabul edilmiştir³⁴. Bu yol daha kestirme ve taraflar için en basit olanıdır. Ancak mükellef ya da ceza muhatabının daha önce veya davet üzerine de istemde bulunması mümkündür. Davet üzerine uzlaşma, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde söz konusu olmaktadır³⁵

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemeyen mükellefin tarhiyattan sonra uzlaşma talep etme hakkı saklıdır. Bir başka deyişle; bu durumlarda tarhiyat-tan sonra uzlaşma mümkün olabilmektedir.

bb. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri, vergi incelemesini yapan kişinin merkez inceleme elemanı olması durumunda, inceleme elemanın bağlı bulunduğu ekip ve grup başkanlığına yapılabilir. Yetkili merciler dışında

³⁴ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 8/son.

³⁵ KIZILOĞLU Şükrü, "Tarhiyat öncesi Uzlaşma Talebi -I", *Hürses*, 18.02.1999, s.7.



makamlara yapılan uzlaşma talepleri geçersiz sayılır³⁶

cc. Uzlaşma Talebinin Şekli

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri, yetkili makamlara “yazılı” olarak yapılır. Sözlü talepler geçersiz sayılır.

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

dd. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili talepler, vergi incelemesini yapan inceleme elemanı tarafından, yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara uygun olup olmadığı yönünden incelenir.

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 Denetlemeleri Bürosu Başkanlığına) bildirilir, bundan sonrası tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili işlemlere devam edilir.

b. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi Süresi

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kendine özgü yapısı gereği, uzlaşma istem süresinin farklılıkları bulunmaktadır³⁷.

Nezdinde inceleme yapılan kimselerin incelemelerin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma isteminde bulunması mümkündür (Yönetmelik md. 9).

Mükellef bilgisi dışında yapılan incelemelerde gönderilen uzlaşma talep davetiyesinde, tebliğ tarihinden 15 gün içinde uzlaşma isteminde bulunabileceği mükellefe bildirilir. Yoksa tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamaz. Muhatabın bilinen en son adresinde uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilmemesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde, uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılamaz. Uzlaşma temin edilememiş sayılır (Yönetmelik md. 12).

c. Uzlaşmanın Yapılması

aa. Uzlaşma Gününün Tespiti ve İlgiliye Bildirilmesi

Vergi incelemesini yapan elemanca, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaş-

36 KIZILOT Şükrü, “Tarhiyat öncesi Uzlaşma Talebi ve Uzmanlaşmanın Yapılması-I”, **Hürses**, 06.08.1996, s.7.

37 KIZILOT Şükrü, “Tarhiyat öncesi Uzlaşma Talebi Süresi”, **Hürses**, 21.02.1999, s.7.



ma 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 belirler³⁸.

Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir ya da inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi durumunda, 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın, daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir(yönetmelik md.10).

bb. Tarh Edilecek 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 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi durumunda, inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde düzenlenebilir.

cc. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması, Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi ve Uzlaşma Komisyonu İşlemlerinin Kesinliği

Uzlaşma komisyonları, üyelerin tamamının katılması ile toplanır ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine, ilgili makam tarafından yenisinin seçilmesi gerekmektedir³⁹. Belirlenen uzlaşma gününün bildiriminden sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılmaması ya da komisyonun toplanmaması durumunda uzlaşma görüşmesi başka bir güne ertelenebilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, davet yazısında belirtilen yer, tarih ve saatte yaptığı toplantıda, uzlaşma sağlanmış olsun ya da olmasın, mutlaka tutanak düzenlenir.⁴⁰

Uzlaşma sağlanmış olsun ya da olmasın, düzenlenen uzlaşma tutanakları, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef olanlar tarafından imzalanır. Eğer uzlaşma komisyon toplantısına mükellefin resmi vekâleti bulunan vekili katılmış ise, düzenlenen tutanak vekil tarafından imzalanır. İmzalan tutanağın bir örneği komisyonda bulunan ilgiliye tebliğ edilerek verilir. Uzlaşmanın temin edilmemesi durumunda ise, düzenlenen tutanak

38 KIZILOT Şükrü, "Uzlaşmanın Yapılması", *Hürses*, 22.02.1999, s.7.

39 KIZILOT Şükrü, "Tarhiyat öncesi Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması-IV" *Hürses*, 9 Ağustos 1996, s.7; Ayrıca Bkz. *Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 14.*

40 KIZILOT Şükrü, "Uzlaşma Yapılması", *Hürses*, 22.02.1999, s.7.



komisyon başkanı ve üyeleri tarafından imza edilir ve bir örneği ilgiliye tebliğ edilir.

Düzenlenen uzlaşma tutanağının, en az bir örneği “üç gün içinde” ilgili vergi dairesine gönderilir. Ayrıca ilgili hakkında düzenlenmiş olan rapor ve eklerinde tutanakla birlikte gönderilmesi gerekmektedir. Uzlaşma tutanağında;

- a) Mükellefin adı, soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
 - b) İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,
 - c) Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
 - d) Uzlaşılan ceza miktarı,
 - e) İncelemeyi yapanın adı, soyadı ve ünvanı
- gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

d. Uzlaşma Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma komisyonu toplantısı sonucunda düzenlemiş 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 hiçbir makama şikâyette bulunamaz.

Ayrıca, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için ne VUK'un 376. maddesine göre ceza indirimi ne de tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilebilir⁴¹

e. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

aa. Uzlaşmanın Sağlanması ve Ödeme

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

Bu tür tarhiyatlarda VUK' un 112. maddesinde yer alan gecikme faizi uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre içinde uygulanır⁴².

41 Ayrıca Bkz. *Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 15.*

42 ACAR Fatih, “İkmalen, Resen Tarhiyat Konusu Yapılan Vergilerin Önceki Dönemlerde Tahakkuk Etmiş veya Ödenmiş Olması Durumunda Gecikme Faizi Hesabı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 34.



Uzlaşmanın sağlanmış olması durumunda, üzerinde uzlaşmaya varılmış olan tutar, uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ edildiği tarihte, uzlaşmış olan verginin normal ödeme zamanları geçmemiş ise kanuni süresi içinde, kısmen ya da tamamen geçmiş ise ödeme süreleri geçmiş olan vergi kısmı ise tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. (Yönetmelik md. 18)

Üzerinde uzlaşmaya varılmış olan verginin ve vergi ile ilgili cezanın süresinde ödenmemesi durumu, uzlaşmanın geçersiz sayılmasını gerektirmez. Ödenmeyen verginin ve cezanın tahsili için AATUHK' nın hükümlerine göre işlem yapılır. Uzlaşılan vergi ve cezalarına ilişkin düzenlenen tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Tutanağın imzalanarak bir nüshasının mükellefe verilmesi ile vergi tahakkuk etmiş olur.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmesi zaman aşımını durdurmaz⁴³

bb. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda inceleme elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre işlem yapılacaktır.

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

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilmemiş veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılmamış olması durumunda mükellefler veya ceza muhatabı olanlar, verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.

cc. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşmanın temin edilememesi, mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyona gelmesine rağmen uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da tutanağı ihtirazı kayıtle imzalamak istemesi durumudur(TÖUY md. 10 ve 15)

Ayrıca, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 12. maddesine göre muhatabın bilinen en son adresinde uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilmemesi ya da yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması durumunda uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Posta ile veya memur vasıtası ile gönderilen yazının tebliğ edilmeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememeyi ifade eder.

Uzlaşmanın temin edilmemesi halinde aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir(UY md. 10)

43 Dn. 3. D. nin, 25.03.1999 tarih ve E. 1997/3709, K. 1999/1188 sayılı Kararı



dd. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Gerçekleşmediği Durumlarda Vergi Mahkemesinde Dava Açılması

Tarhiyat öncesi uzlaşmada;

- . Uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi ve cezadaki indirimin tutarı konusunda, tarafların anlaşmaları,
- . Uzlaşma görüşmesine mükellef ya da temsilcinin katılmaması nedeni ile, uzlaşma toplantısının yapılamaması,

gibi durumlarda, mükelleflerin yeniden tarhiyat öncesi uzlaşma ya da tarhiyat yapıldıktan sonra tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunmaları, hukuken mümkün değildir.

Bu aşama mükelleflerin vergi dairesince tarhiyatın yapılmasını, yani vergi ve ceza ihbarnamelerinin kendilerine tebliğ edilmesini beklemeleri gerekir⁴⁴

Mükellefler, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, vergi mahkemesine dava açabilirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmaması ya da uzlaşmanın temin edilmemesi yani tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinin anlaşmazlıkla sonuçlanması üzerine, mükelleflerin adına vergi tarh edilmeden vergi-ceza ihbarnameleri tebliğ edilmeden, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın dava konusu edilmesi, söz konusu tutanaklar İYUK anlamında kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığından mümkün görülmemektedir⁴⁵. Danıştay'ın da bu yönde bazı kararları mevcuttur⁴⁶.

Ancak, genel kural, ihbarnamelerin tebliğini bekleyip, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açmak olmasına rağmen, tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği üzerine, dava açılması durumunda da, Danıştay davanın vergi mahkemesinde incelenmesine engel bir durum görmemektedir⁴⁷

f. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Hapis Cezası

Tarhiyat öncesi uzlaşma, isminden de anlaşıldığı üzere; salınacak vergi

44 DURAN Metin, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma", **Vergi Sorunları**, Sayı: 130, Temmuz 1999, s. 47.

45 TEKİN M. Önder, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vaki Olmadığına İlişkin Tutanak İdari Davaya Konu Olabilecek Bir İdari İşlem midir?", **Yaklaşım**, Sayı: 129, Eylül 2003, s. 217-225.

46 Dn. 9. D.'nin, 10.10.1995 tarih ve E. 1994/6066, K. 1995/2451 sayılı Kararı, (DEMİRKOL Selami/TEKİN M. Önder/TOKTAŞ Nihat, Danıştay **Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, Adil Yayınevi, Ankara, Ekim 2001, s.896).

47 Dn. V.D.G.K', 14.5.1999 tarih ve E. 1998/298, K. 1999/282; Dn.11'nin, 17.02.1998 tarih ve E. 1997/1131, K. 1997/567 sayılı Kararları.



ve buna dair ceza kesilmeden yani “tarhiyat yapılmadan önceki” aşamada söz konusu olan uzlaşmadır.

Bir başka anlatımla, “vergi incelemesi aşamasında” yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanunu’da “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” başlığı altında yer alan “ek madde 11”, tam dört kez değişmiştir⁴⁸

4444 sayılı yasa ile yapılan ve şu anda yürürlükte olan uygulamaya göre;

Vergi cezaları da, uzlaşma kapsamına alınmıştır.

. Kaçakçılık suçu ile ilgili cezalarda uzlaşma söz konusu olmayacaktır.

Dolayısı ile, kaçakçılık suçu işleyenlerin, hapis cezasından “tarhiyat öncesi uzlaşmaya vararak” kurtulması mümkün değildir.⁴⁹

III. MAHKEMELERİN TANIMLANMASI

A. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri ve idare mahkemeleri idarî yargıda görevli ilk derece mahkemeleridir. Bu hususun yanı sıra Danıştay Kanunu 24. maddede belirtilmiş olan konularda ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’ın da görevli olduğu görülmektedir. Vergi mahkemeleri ve idare mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun’un 5. ve 6. maddelerinde düzenlendiği görülmektedir⁵⁰.

Yasalarda Danıştay’ın, AYİM’in ve vergi mahkemelerinin görev alanına dahil edilmeyen idarî eylem ve işlemlere ilişkin açılacak iptal ve tam yargı davaları idare mahkemeleri tarafından hükme bağlanmaktadır⁵¹. Bu genel kaidenin istisnası, tahkim yolunun öngörüldüğü imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerine bağlı olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklar olmakla birlikte, sözkonusu uyuşmazlıklar idare mahkemesinin görev alanı dışında bırakılmıştır⁵².

Vergi mahkemelerinin görevleri; genel bütçe, il özel idareleri, belediye ve de köylere ait vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve

48 Son Değişiklik, 4444 sayılı Yasa ile yapılmış ve 4369 sayılı Kanun öncesindeki uygulamaya tekrar dönülmüştür.

49 ÇAVUŞ Adnan, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Pişmanlık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Yaklaşım**, Sayı: 93, Eylül 2000, s. 184 – 185.

50 YEŞİL Ufuk, **Türk Yargı Sisteminde Görev ve Hüküm Uyuşmazlıklarının Çözüm Usulü**, Uyuşmazlık Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2016, s.19.

51 YEŞİL, s.19-20.

52 YEŞİL, s.20.



bunların zam ve cezalarıyla tarifelere ilişkin davalarla 06/01/1982 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına bağlı olarak ortaya çıkan davaların çözümüyle diğer kanunlarla verilen işlerin yerine getirilmesidir⁵³.

B. Bölge İdare Mahkemeleri

İdari yargı kolunda ikinci üst yargı yetkisine sahip olan mahkemeler, Bölge idare mahkemeleridir. 2576 sayılı Kanun'un 3/A maddesine bakıldığında; bölge idare mahkemelerinin, istinaf başvurularının incelenerek karara bağlanması, yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemelerinin aralarında çıkan gerek görev ve gerekse yetki uyuşmazlıklarının kesin bir şekilde karara bağlanması, diğer kanunlarda bölge idare mahkemesine verilen görevlerin yerine getirilmesi şeklinde görevleri bulunmaktadır⁵⁴.

C. Danıştay

İdari yargı kolunun temyiz mercii olan Danıştay, aynı zamanda Anayasa madde 155/1'de ve Danıştay Kanunu 23. madde de belirtildiği üzere, idare ve vergi mahkemelerince hükme bağlanan ve yasada başkaca bir idari yargı merciinin belirtilmediği kararların son inceleme yeridir. Bunların yanı sıra Danıştay, yasada belirtilen belli davalarda ilk derece mahkemesi olarak hüküm vermekte, davaları karara bağlamaktadır⁵⁵.

Danıştay ayrıca, Danıştay Kanunu 24. maddede belirtildiği üzere, ilk derece mahkemesi olarak Bakanlar Kurulu kararlarına, Başbakanlık, Bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere, Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere ve Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davalara bakmakla görevlidir⁵⁶.

“Danıştay ayrıca, Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını çözümlenmektedir”⁵⁷.

53 YEŞİL, s.20.

54 YEŞİL, s.20.

55 YEŞİL, s.20.

56 YEŞİL, s.20-21.

57 <http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html>



SONUÇ

Gerek vergi mevzuatlarında, gerekse vergi kanunlarındaki karmaşıklık-
lığın giderilmesi, mükellefler açısından daha anlaşılır nitelikte olması,
uyuşmazlıkların azalmasına, daha da ilerleyen dönemlerde artık uyuş-
mazlıklardan söz edilmemesine imkân oluşturacaktır.

Devlet vergilerin tahsilini daha barışçıl, dostane çözümlerle gerçekleştirebildiğinden, uzlaşma kurumu, elbette Devlet açısından yararlı bir kurumdur. Fakat göz ardı edilmemesi gereken bir durum var ki; ortada bir sorun, bir uyuşmazlık olması hasebiyle bir çözüm mercii olarak uzlaşma kurumu devreye girmektedir.

Oysa ki, bu çözüm yollarına bile gerek kalmadan kanunlarda, mevzuatta, uygulamalardaki karmaşıklığın giderilmesi, sorunun ortaya çıkmadan çözülmesine olanak sağlayacaktır.

Böylelikle uzlaşma kurumuna ihtiyaç olmaksızın mükellefler, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında devlete vergi vermeme veya az vergi ile “az zararlı” sıyrılmaya düşüncesinden uzak tutulmuş olacaklardır.



KAYNAKLAR

ARICA Nadir, Mehmet, “Uzlaşma ve Dava Açma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 129, Haziran 1999.

CANDAN Turgut, “Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma”, **Yaklaşım Yayınları**, 2001.

DOĞAN Battal, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 137, Şubat 2000.

DURAN Metin, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı: 130.

ERDEM Tahir, “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı: 204, Eylül 2005.

ERDEM Tahir, “Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2007.

KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KAYA Mustafa, Verginin Yasallığı İlkesi, Karizma Yayınları, Edirne, 2010.

KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhul, “Vergi İhtilâfları ve Çözüm Yolları”, **Yaklaşım Yayınları**, 2008.

KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler Kurumlar**, 6.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994.

MUTLU Hüseyin, Kavramsal Olarak Vergi Hukuku, Doğan Kitabevi, İstanbul, 2012.

ORGAN İbrahim, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı: 213, Haziran 2006.

ÖNCEL Muallâ/ÇAĞAN Nami/KUMRULU Ahmet, Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548, Ankara, 1985.

ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.

PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku; Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2002.

SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta yayınları, İstanbul, 2006.



ŞAHİNOK Aynur, “Her Yönüyle Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:26**, Ankara 1986.

ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003.

TÜRKKOT Mustafa, “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, Mayıs 2005.

YEŞİL Ufuk, **Türk Yargı Sisteminde Görev ve Hüküm Uyuşmazlıklarının Çözüm Usulü**, Uyuşmazlık Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2016.

YILDIZ A. Murat, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yoldan Çözümü”, www.yildizymm.com, Ankara, 2008.

YÜKSEKAL Metin, “4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 121, Ekim 1998.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140628.pdf>

<http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html>

