

UZLAŞMA MÜESSESESİ

Özen ÖZOYMAK

Maliye Bakanlığı
Hesap Uzmanı

BİRİNCİ KISIM

GENEL OLARAK UZLAŞMA

Birinci Bölüm

VERGİ İHTİLÂFLARI

Jandarma Devlet nazariyesinin terkedilmesi ile birlikte bütün dünyada âmme masraflarının günden güne artması devletleri her yıl yeni yeni gelir kaynakları arama ve bulmaya zorlamaktadır. Özellikle hızlı bir nüfus artışının da tazyik ettiği iktisaden az gelişmiş ülkelerin hükümetlerinde, bir taraftan hiç olmazsa mevcut durumun muhafazası, yani gerilememek, diğer taraftan ilerlemiş ülkelerle aradaki mesafeyi uzun vâdede azaltma yolunda bu çaba daha da barizdir.

Devletlerin âmme varidatını arttırma yolundaki gayretleri se-meresini (mükelleflerin ve mükellef vekili durumundaki parlâmento üyelerinin mukavemetlerine rağmen) mevcut vergilerde mevzu ve mükellefiyetlerin genişletilmesi veyahut malî hukuk sahasına yeni yeni vergiler çıkarılması suretiyle verirken varidatın artışı ile paralel olarak vergi ihtilâfları da çoğalmıştır.

Genellikle vergi ihtilâfı tâbiriyle, maliye yahut daha geniş bir şekilde ifade etmek gerekirse idare ile mükellefler arasında bir verginin tatbikatı dolayısıyla ortaya çıkan hukukî anlaşmazlıklar kas-

tedilmektedir. Bu ihtilâflarda taraflardan birini ya devlet ya da devlet tarafından kendisine vergi alma selâhiyeti verilmiş herhangi bir âmme hükmî şahsı, diğerini ise mükellefler teşkil etmektedir. Bitabi mükellef tabirinin içine mükellef mümessilleri (meselâ bizim gelir Vergisi sistemindeki dar mükellefiyette yabancı şirketlerin Türkiye'deki temsilcileri) veyahut teknik bir tâbirle vergi sorumluları da dahildir.

Acaba vergi ihtilâfları hangi safhada ortaya çıkmaktadır?

Bilindiği üzere verginin, vergi dairesince tesbitine yahut daha kanunî bir deyişle «vergi alacağını, kanunlarında gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idarî muamele» ye *tarh* denilmektedir. Tarhedilen vergilerin mükellefe tebliği ise *tahakkuku* ortaya çıkarmaktadır. İşte vergi ihtilâfları ekseriya bu safhadan, tarhedilen verginin mükellefe tebliğinden itibaren ortaya çıkmaktadır. Bununla beraber bazı vergilerde bu safhadan evvel de vergi ile ilgili ihtilâflar doğabilmektedir. Meselâ bina vergisinde bir inşaatın bitmesinden sonra tadilat komisyonları tarafından tahmin edilen gayrisaffi irada mükelleflerin itiraz etmesi bu kabildendir.

Demek ki ortada henüz bir vergi olmadığı hallerde dahi mükellef maliye ile ihtilâfa düşebilmektedir. O halde vergi ihtilâflarının, matrahın tesbitine müteakip ameliyelerin vukuundan itibaren doğabileceğini kabul etmek gerekir. Bu doğuşun objektif ölçüsü vergi kanunlarının mükellefe tanıdığı itiraz hakkıdır. Diğer bir deyişle, kanunla mükellefe hangi safhadan itibaren itiraz hakkı tanınmışsa vergi ihtilâfı o safhadan itibaren başlayabilir.

Vergi ihtilâfları her memlekette değişik malî kaza mercilerinde hallolunmaktadır. Bazı ülkelerde vergi mahkemeleri müstakildir (meselâ Almanya'da). Bazı ülkelerde ise tek kaza yani kaza birliği rejimi tatbik edildiği için vergi ihtilâflarına da adlî kaza mercileri bakmaktadır. Meselâ İngiltere'de böyledir. Nihayet diğer bir kısım memleketlerde de vergi kazası idarî kazaya bağlanmıştır. Fransa'da ve bizde takib edilen yol budur.

Her ne suretle olursa olsun vergi daireleri ile mükellefler arasında çeşitli sebeplerle vergi ihtilâflarının doğduğu ve bu ihtilâfların bir taraftan idareyi ve mükellefleri diğer taraftan, ihtilâflar kendilerine intikal ettiği nisbette itiraz mercilerini meşgul ettiği bir gerçektir. Her ihtilâfta olduğu gibi vergi ihtilâflarında da sonunda ta-

raflardan birinin haklı diğerinin haksız olacağı tabiidir. Ancak bu neticenin alınmasına kadar geçecek zaman içinde her iki tarafın zaman ve emek harcadığı ve bazı masraflara katlandığı da bir vakıadır. İşte bu vakıa vergi ihtilâflarında idare ile mükellefin, üzerinde ihtilâfsız oldukları tek noktayı teşkil etmektedir ve uzlaşma müessesesi de idare ile mükelleflerin bu müşterek menfaatleri sonucu vergi hukuku sahasına girmiştir. Kaldı ki vergi tatbikatında mükellefle daimî anlaşmazlık halinde bulunmanın mahzurları yukarıda sözü edilen emek ve zaman kayıplarından ibaret değildir. İhtilâfların kısa yoldan halledilmemesi vergi nizamının memlekette gereği gibi yerleşmesine ve gelişmesine engel olabileceği gibi uzun vâdede mükelleflerde idareye karşı uyandıracacağı mukavemet yüzünden bir kaç yıl önce Fransa'da görülen ve kısa zamanda geniş bir taraftar zümresi toplayarak parlâmentoya kadar sızan içtimaî rahatsızlıklara da (Poujade hareketi) yol açabilir.

İşte gerek idare gerek mükelleflerin yukarıda bahsettiğimiz müşterek menfaatleri sonucu zamanımıza kadar ki maliye teorisinde uzun boylu tahlili yapılmamış olmasına rağmen pratik fakat realist bir arabulucu olan uzlaşma müessesesini vergileme sahasına getirmek zorunluluğu duyulmuş ve batı ülkelerinde, vergileme muamelelerini kısaltan ve ihtilâfları daha başlangıçta halleden bir vasıta olarak uzlaşma müessesesinden faydalanmaktan kaçınmanın mümkün olamayacağına anlaşılması ile son otuz yıl içinde bir yandan idare olarak bu usulün fiilen tatbiki yoluna gidilirken bir yandan da mevzuatta yapılan tâdillerle bunun hukukî dayanakları yaratılmış, her ülke kendi hukukî ve içtimaî bünyesine göre şu veya bu şekilde mevzuatı arasına uzlaşma hükümlerini almıştır.

Uzlaşma, Batı'da bazı ülkelerde malî kaza safhasına intikal etmiş olan ihtilâflara da şamil olduğu gibi bazı vergi hukuku sistemlerinde, hattâ hileli vergi suçlarında dahi uygulanmaktadır. Nitekim Almanya'da «Unherverhungsverfahren» yani kabullenme diyebileceğimiz bir usule göre mükellef, gizlediği vergiyi ve ona tahsis edilen cezayı ödemeyi taahhüt ederse cezaî takibattan ve cezanın diğer akibetlerinden (ceza siciline kayıt, gazetelerle ilân, hapis v.s. gibi) kurtulabilmektedir.

Diğer taraftan bütün ülkelerde genellikle, vergi incelemesine tâbi tutulan işletmelere ait beyanların % 90'ının hatalı bulunduğu, diğer bir deyişle tenkid edildiği ancak % 10'unun kabul olunduğu tesbit edilmiştir.

Müşahede edilen bu netice yani tenkid yüzdesinin yüksek oluşu, vergiye ait hesapların mükellefler tarafından tutulmasından, matrahın çeşitli değerlemelere göre tesbit edilmesinden, vergi mevzuatının teferruatlı ve bir çok hükümlerinin farklı tefsirlere müsait olmasından ve nihayet vergi hukuku ve tatbikatına ait idarî ve kazaî görüş ve içtihadların mükelleflerce takib edilme ve anlaşılmasının çoğu hallerde imkânsız denecek kadar müşkül olmasından ileri gelmektedir.

Yapılan vergi incelemelerinde tenkid nisbetinin pek yüksek olmasına karşılık uzlaşma müessesesine vergi mevzuatı arasında yer vermiş bulunan ülkelerde mükellefle şu veya bu şekilde uzlaşılamiyarak kazaî mercilere intikal eden hâdiseler pek cüz'î bir yer tutmaktadır.

İkinci Bölüm

FRANSA'DA VERGİ İHTİLÂFLARI ve UZLAŞMA MÜESSESESİ

Türkiye tarafından asırlardan beri Batı'nın modeli olarak kabul edilen ve bir çok müesseselerinin kendisinden kopye edildiği Fransa'da vergi ihtilâflarının halli bakımından iki ana vergi grubu olan vasıtalı ve vasıtasız vergilerde takib edilen usuller birbirinden farklıdır.

Fransa'da vasıtalı vergi ihtilâfları adlî kaza sahasında halledilirken vasıtasız vergiler tatbikatından doğan ihtilâflar idarî kaza sahasında kalmakta ve idarî mahkemeler yolu ile halledilmektedir. Yalnız, muamele vergileri de istisnaî olarak vasıtalı vergilerin en belli başlılarından sayıldığı ve ihtilâflarının sistem icabı adlî kaza mercilerine intikali gerektiği halde millî hukukun bir hususiyeti olarak adlî kaza sahası haricinde tutulmuş ve idarî kaza sahasına sokulmuştur.

Fransa'da ihtilâfsız kaza da (jurisdiction gracieuse) geniş bir tatbik sahası bulmuştur. Kanuna uygun bir surette salınmış vergi ve cezaları ödeyemeyecek durumda bulunan mükellefler idarenin lütufuna sığınarak bunların kısmen veya tamamen kaldırılmasını talep edebilirler. Vergi ve cezalar kanuna uygun tesis edildiği cihetle

itiraz söz konusu olamayacağından bu durumda idarenin doğrudan doğruya takdir yetkisi mevcuttur. Bu gibi ahvalde idarede vergi ve cezaları kısmen veya tamamen kaldırma yetkisi olduğu gibi tahsildarlara da buna benzer bir salâhiyet tanınmıştır. Şöyle ki tahsildarlar kendilerine tevdi edilen cedvellerdeki vergileri tahsille mükelleftirler. Fakat lüzum gördükleri takdirde bu mecburiyetten kurtulmak için tahsil mükellefiyetinin kaldırılmasını talep edebilirler.

İhtilâfsız kazada kazaî merci'e gitmek söz konusu olmadığı için itiraz ancak bir üst merci'e yapılır. Bu hususta ilk karar mercii vergiler müdürü, ikinci ve nihai karar mercii vergiler umum müdürlüğüdür.

1950 yılındaki yeni vergiler kodu (Code general des impots) ihtilâfsız kazanın tatbik sahasını epeyce daraltmış olmakla beraber yine de Fransa'da ihtilâfsız kaza bir miktar uygulanabilmektedir.

Bir nev'i uzlaşma sayılabilecek olan ihtilâfsız kazadan sonra Fransa'da gerçek anlamı ile uzlaşma nasıl bir tatbik sahası bulmuştur? Onu görelim :

Uzlaşmaya Fransada yalnız vergi cezalarında gidilmekte yani verginin aslı uzlaşma konusu yapılmamaktadır.

Kanunlar uzlaşmada bir miktar ve nev'i tahdidi koymuş değildir. Ne nev'iden ve ceza ne kadar ağır olursa olsun uzlaşma yapılabilmektedir.

Uzlaşma mukavelesi Fransa'da yazılı bir şekilde düzenlenir ve idare adına Vilâyet Vergiler Müdürü tarafından imza edilir. Bununla beraber tatbikatta, çok mühim ve karakteristik cezalarda uzlaşma yapılmadan evvel müdürün merkez teşkilâtının tasvibini alması şarttır. Keza mikst bir suç veya âmme hukuku ile irtibatlı bir cürüm bahis konusu ise ancak mahkeme neticesi alındıktan sonra uzlaşmaya gidilmesi lâzımdır.

Müdürün selâhiyeti dahilinde olan uzlaşmalar için mükellefe teklif yapılmadan önce teklif edilecek miktar tesbit edilir. Bu tesbit yapılırken suçun ehemmiyet derecesi ile mükellefin o tarihe kadar işlemiş olduğu vergi suçları da incelenir. Münasip ve adil miktar tesbit edildikten sonra durum mükellefe bildirilir, mükellef isterse gelir mukaveleyi imza eder.

Uzlaşma, olay mahkemeye intikal etmeden yapılabileceği gibi mahkemenin her safhasında da yapılabilir. Mukaveleinin imzalanmasında selâhiyet şu şekildedir :

a) Hileli yollarla suç işlenmiş olup da miktarı 250.000 frangı aşmıyorsa veya ortada hileli bir durum olmaksızın suç işlenip de miktar 1.000.000 frangı aşmıyorsa imza yetkisi Vilâyet Vergiler Müdüründedir.

b) Yukarıdaki miktarlar birinci halde 1.000.000 ve ikinci halde 4.000.000 frangı aşmıyorsa genel müdür yetkilidir.

c) Daha yukarı meblâğlarda selâhiyet doğrudan doğruya Maliye Bakanındadır.

Aşağıdaki hallerde ise uzlaşmaya gidilmez:

- a) Çok vahim bir kaçakçılık söz konusu ise,
- b) Söz konusu müessese kaçakçı bir müessese ise,
- c) Suçlu uzlaşma teklifini reddetmişse,
- d) Orijinal bir suç söz konusu olup idarece bir içtihad elde olunmak isteniyor ise.

Görüldüğü gibi Fransa'da vergileme sahasında uzlaşma imkânı, vergilerin nev'ileri bakımından tahdit edilmemiş olmakla beraber verginin aslının pazarlık konusu yapılması kabul edilmemiştir. Uzlaşma ancak ceza uygulamalarında söz konusu olabilmektedir.

Üç ü n c ü B ö l ü m

ALMANYA'DA VERGİ İHTİLÂFLARI ve UZLAŞMA MÜESSESESİ

Maliye tatbikatında Almanya'da uzlaşma, modern vergiciliğin zorunlu kıldığı vazgeçilmez bir müessese olarak kabul edilmiştir. Bu hususta Sayın Ali Alaybek «Almanya'da Vergi Murakabesi ve Malî Kaza» isimleri eserinde şöyle demektedir: «... vakıa, uzun zamanlar Almanya'da da bir verginin mevcudiyeti veya miktarı hakkında maliyenin mükellefle müzakere ve pazarlığa girişerek, hususî anlaşmalara varması vergi hukukunun icabları ile gayrikabili telif

addedilmiştir. Nitekim iptidaları malî jurisprüdans da devletin hiçbir surette kanuna aykırı uzlaşmalarla vergi alacağından feragat edemeyeceği yolunda maddî - hukukî bir görüşe müsteniden teessüs etmiştir.»

Ancak, kâğıt üzerinde doğru gibi gözüken bu endişelerin 25 - 30 yıllık bir uygulamadan sonra gerçekleşmediği görülmüş ve uzlaşmanın vergi nizamını bozmadan tatbik edilebileceği anlaşılarak, artık bu müesseseyi körü körüne reddin yerini buna hukukî mesnedler arama ve bulma gayretleri almıştır.

Alman Vergi Usul Kanununun 220 ve 94 ncü maddeleri uzlaşma hakkında genel mahiyette hükümler getirmişlerdir.

94 ncü maddede «Vergileme ile ilgili her türlü idarî tasarruflara ait vesikalar (ihbarname ve karar gibi) tahakkuk safhasında veyahut mükellefin muvafakati ile itiraz veya dâva safhalarının herhangi birinde geri alınarak iptal, tâdil veya tashih edilebilir.»

220 nci maddede ise «Vergilemeyi basitleştirmeye matuf olmak ve vergi neticesini tamamiyle değiştirmemek şartıyla mükellefle uzlaşmalar yapmak caizdir» denilmektedir.

Öte yandan Rayh Maliye Divanı da uzlaşma ile ilgili olarak bir kararında «bir işletmede defter ve vesikaların muntazam ve ihticaca salih bulunmaması halinde verginin tesbiti zmnunda makûl bir neticeye varmak üzere mükellefle uzlaşma yapılabilir.» esasını koymuştur.

Almanya'da umumiyetle vergi incelemeleri sonunda mükellefle bir konuma yapılmakta, bu ilk konuşmada matrah üzerinde bir anlaşmaya varılmadığı hallerde ikinci ve son bir müzakere daha yapılarak ihtilâfın halli cihetine gidilmektedir. İşte uzlaşma bu ikinci ve son konuşmada mükellefle mutabakata varılması halinde söz konusu olmaktadır.

Tatbikatta her türlü maddî olaylar ve meseleler uzlaşma konusu yapılmakta bu arada amortismanlar, değerlemeler ve hattâ beyan edilen kazancın miktarında dahi uzlaşmaya çalışılmaktadır. Bütün bu ahvalde mükellefle uyuşularak matraha ilâveler yapılmakta veya yeniden düzenlenmekte ve vergi ihtilâfının sürüp gitmesinin, idare ve mükellefin karşılıklı olarak zaman israfının önüne geçilmektedir.

Ancak, idare ile mükellef arasındaki uzlaşma çok sıkı bir pazarlık sonunda olabileceğinden ve her iki taraf da bu mücadeleden en az zararla sıyrılabilmeğe istediklerinden önceden hazırlık yaparlar ve son konuşma artık mükellefle idareyi temsil eden bir memurun konuşması halinden çıkarak ayrı menfaatleri temsil eden iki heyetin birbiri ile teması şeklinde olur. Bir tarafta mükellef, memurları, vergi müşaviri ve hattâ avukatı; öte yanda tetkiki yapan mütehas-sıs, maliye dairesi müdürü, Yüksek Maliye Başkanlığının servis müdürü ve başkaca teknisyen elemanlar bulunur.

Son konuşma sırasında bir uzlaşmaya varılmasa bile hâdisenin, kaza mercilerine intikalden önce enine boyuna tartışılması, her türlü maddî ve hukukî cephelerinin açığa çıkarılması, müphem tarafların vuzuha kavuşturulması sonunda taraflar birbirlerini daha iyi tanımış, anlamış ve savundukları fikirlerin kuvvet derecesini tartışmış olurlar ve bu suretle hâdise de uzlaşma olmasa bile itiraz mercilerine işlenmiş ve açıklık kazanmış olarak intikal eder.

Almanya'da, üzerinde uzlaşılan vergiye itiraz edilip edilemeyeceği hususunda vergi kanunlarında açık bir hüküm olmamakla beraber uzlaşma nihayet bir akit olduğundan, akitten doğan borçların da her iki tarafın rızası olmadan değiştirilemeyeceğinin tâ Roma hukukundan gelen bir temel hukuk prensibi olması dolayısıyla uzlaşmada kat'ilik vardır.

Almanya'da uzlaşma vasıtalı veya vasitasız her türlü vergiler hakkında tatbik olunduktan başka Alman Vergi Usul Kanununun 94 üncü maddesine dayanılarak idarenin, vergi mahkemelerinin henüz kararlarına iktiran etmemiş olan vak'alarda da mükellefle uzlaşmaya varması suretiyle ihtilâfların sonradan berteraf edilmesi imkânı da yaratılmış bulunmaktadır.

Almanya'da ayrıca uzlaşma (İngiltere, Fransa'da olduğu gibi) vergi cezaları hakkında dahi tatbik olunmaktadır. Ezcümle her türlü vergi cezaları hakkında mükellef ile idare arasında bir uyuşma olduğu takdirde durum bir zabıtla tesbit olunmakta, bu zabıtla idarenin ayrıca cezaî takibatta bulunmayacağı buna karşılık mükellefin de üzerinde mutabakata varılan cezayı itirazsız ödeyeceği ifade olunmaktadır.

Bu usulde cezanın hafifletilmesi yoluna genellikle gidilmemekte fakat mükellef, hâdisenin diğer neticelerinden (gazete ile ilân, ceza siciline tescil gibi) kurtulabilmektedir.

İKİNCİ KISIM

— Türk Vergi Hukukundaki Şekli İle —

UZLAŞMA MÜESSESESİ

İleri Batı ülkelerinde 25 - 30 yıldan beri uygulama sahası bulan uzlaşma müessesesi, 1950 yılında büyük bir vergi reformu yaptıktan sonra kalkınma çabası içinde âmme varidatını hızlı bir şekilde arttırma durumunda bulunan ve bu yolda muhtelif alternatifleri deneyen memleketimizin vergi sistemine, «213 sayılı Vergi Usul Kanununun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkındaki 19.2.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun» la girmiştir.

Birinci Bölüm

UZLAŞMANIN MEVZU ve ŞÜMULÜ

Yukarıda zikredilen kanunla Vergi Usul Kanunumuza eklenmiş olan uzlaşma hükümlerinin ilk maddesinde «ikmalen ve re'sen tarhedilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda idare ... mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir.» denilmektedir.

Bilindiği gibi vergilerin idarece hesaplanması ve tahakkuk ettirilmesi vergilerin özelliklerine göre, beyannameye dayanan tarh, ikmalen ve re'sen tarh, tahrir dayanan tarh ve idarece tarh gibi çeşitli usullerle yapılır. Matrah unsurlarını mükellefe beyan ettirmek suretiyle onların tarhiyata iştirakini fiilen sağlamak usulünün gündün güne yayıldığı, hattâ bu usulün matrahı yalnız karinelere ib-

ret olan vergilere bile uygulandığı zamanımızda tarh ve tahakkuk usullerinin en önemlisi hiç şüphesiz beyannameye dayanan tarh usulüdür. Ancak maddede re'sen ve ikmalen tarhedilen vergilerden bahsedildiğinden vergi tarhına esas olan bilgilerin mükellef veya sorumlularca bir beyanname ile vergi dairesine verildiği yani kısaca beyannameye dayanılarak tarhiyat yapıldığı ahvalde uzlaşma hükümleri işliyemeyecektir. Uzlaşma ancak re'sen ve ikmalen tarhedilen vergilerde bahis konusudur. Vergi Usul Kanununda ikmalen vergi tarhı «Herne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak miktarı tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarhedilmesidir.» şeklinde tanımlanmıştır. Şu halde ikmalen vergi tarhı evvelce yapılmış tarhiyatı tamamlayıcı bir tarh işlemi olup ilk bir vergi tarhı olmadan söz konusu olamamaktadır. İkmalen bir vergi tarhedilebilmesi için, vergi tarhedildikten sonra aynı vergiye ait olmak üzere maddî delillere veya kanunî ölçülere göre bir matrah veya matrah farkının tesbiti lâzımdır.

Re'sen vergi tarhı ise «Matrahın tamamen veya kısmen maddî delillere dayanılarak tesbitine imkân bulunmayan hallerde Takdir Komisyonları tarafından takdir edilecek matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi salınmasıdır.» gerçekten bazı hallerde ya mükellefin elinde olmayan sebeplerle veya çoğunlukla mükellefin kötü niyet ve kasdı sebebiyle vergi tarhına esas olacak maddî deliller elde edilemez. Maddî deliller her türlü defter, vesika, fatura vesair evraktır. Bunlar mevcut olmadığı veya noksan olduğu ahvalde vergi matrahını re'sen takdir yoluyla tesbit etmekten başka çare yoktur.

İşte uzlaşma hükümleri bu iki şekilde (ikmalen veya re'sen) tarhedilen vergi ve bunlara ilişkin cezalarda söz konusudur. Beyan üzerine tarholunan vergi ve cezalarda uzlaşmaya gidilebilmesi Vergi Usul Kanununun 378/2 maddesi ile de zımnen önlenmiştir. Zira bu maddedeki hükme göre «mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrah üzerinden tarhedilen vergilere itiraz edemezler».

Mükellefin itirazının dahi bahis konusu olamayacağı, kendi beyanına dayanan tarhiyatta uzlaşmaya gidilemeyeceği tabiidir.

Diğer taraftan idarece tarh ve tahrir dayanan tarh usullerinde de uzlaşmaya gidilemeyeceği maddenin açık hükmünden anlaşılmaktadır.

Maddede «re'sen veya ikmalen tarhedilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının *tahakkuk edecek miktarları ...*» denilmektedir. Bilindiği gibi Vergi Usul Kanununun 22 nci maddesinde tahakkuk, tarh ve tebliğ olunan verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi şeklinde ifade edilmiştir. Bu durumda uzlaşma hükümlerinin işliyebilmesi için vergi ve vergi cezasının tarhı, bilâhare de bu tarhiyatın mükellefe tebliği gerekmektedir. Vergi tarh ve tebliğ edilmeden uzlaşmaya gidilemez. Çünkü ancak tebliğden sonra üzerinde pazarlık yapılabilecek bir meblâğ ortaya çıkmaktadır. Binaenaleyh uzlaşma hükümleri de bu noktadan itibaren işlemeye başlayacak, tarh ve tebliğ olunan vergi ve vergi cezası uzlaşmaya varıldığı nisbet ve miktarda tahakkuk ve nihayet tahsil olunacaktır.

Bununla beraber idarenin mükellef veya ceza sorumlusu ile uzlaşmaya gitme yetkisi aşağıdaki durumlarda da sınırlanmıştır. Kaldı ki maddede sayılan hallerden biri mevcut olsa bile idare uzlaşma yoluna gidebilir ve fakat gitmeyebilir de. Çünkü uzlaşmaya razı olup olmama hususunda mükellefin olduğu kadar idarenin de takdir yetkisi vardır. Gerçi idare şartlarını bildirdikten sonra bunların muhatap tarafından kabulü halinde uzlaşmak mecburiyetindedir. Fakat şartlarını vergi ve cezadan hiç fedakârlık yapmamak ve karşı tarafa ancak 376 nci maddeden istifade imkânını tanımak şeklinde tesbit ettiği ahvalde idarenin uzlaşmaya yanaşıp yanaşmama hususundaki takdir yetkisi açık olarak görülür.

Kanunun hangi hallerde idareye uzlaşmaya gitme yetkisi verdiği meselesine gelince; Vergi Usul Kanunumuz uzlaşmayı prensip olarak kabul etmekle beraber bütün diğer ülkelerde de olduğu gibi idareyi bu yolda tamamen başıboş bırakmamış, uzlaşmayı kanunda sayılan hallere hasretmiştir. Şöyle ki uzlaşmaya gidilebilmesi ancak aşağıdaki hallerde mümkündür:

I — *Tarhiyatta bu kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddî hata bulunması.*

Bilindiği üzere bir vergi doğduktan sonra tahsil edilinceye kadar bir çok safhalar geçirir. İşte bu tarh, tebliğ, tahakkuk ve ödeme safhalarından herhangi birinde gerek mükellefler gerek idare tarafından çeşitli hatalar yapılabilir ve bunun sonucunda bazan idare bazan mükellef mutazarrır olur.

Hatalar vergilerin aslında yapılabileceği gibi cezalarda da yapılabilir. Vergi Usul Kanunumuz vergi hatasını «vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.» şeklinde tanımlamıştır.

Hesap hataları şunlardır :

a) *Matrah hataları* : Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

b) *Vergi miktarında hatalar*: Vergi nisbet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentde yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

c) *Verginin mükerrer olması* : Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları ise :

a) *Mükellefin şahsında hata* : Bir verginin, asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

b) *Mükellefiyette hata* : Açık olarak vergiye tâbi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

c) *Mevzuda hata* : Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

d) *Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata* : Alınan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergilemede yukarıda sayılanlar dışındaki maddî hataların varlığı halinde de idarenin uzlaşma yetkisi vardır.

Ancak, eğer yapılan hata sonucunda mükellef veya ceza sorumlusundan aslında alınması gerekenden daha fazla vergi ve ceza alınmışsa bu halde mükellefin yapacağı iş düzeltme talebinde bulunmak-

tan ibarettir. Zira uzlaşma hükümleri ancak mükellefe tebliğ edilmiş yani ödenebilir hale gelmiş ve fakat mükellefçe henüz ödenmemiş bulunan vergi ve cezalar hakkındaki işliyecektir. Kaldı ki henüz ödenmemiş olmak kaydıyla hatalı tarhiyatta mükellef yine düzeltme talebinde bulunabilir. Böyle olunca da mükellefin kendisinden hatalı olarak fazla vergi ve ceza istenmesi halinde, düzeltme talebi ve bunun reddi halinde itiraz mercilerinde hakkını arama gibi imkânları olmasına rağmen uzlaşma yolunu tercih etmesinin sebebini ilk bakışta bulmak güçtür. Oysa bu aslında uzlaşma müessesesinin var oluş sebebidir.

Bilindiği gibi bir vergi veya cezaya itiraz mükellefler için emek ve zaman kayıplarına sebep olan ve de pahalı işliyen bir mekanizmadır. Neticede hakkını elde etse bile belki de tarhiyatın hatalı olarak uygulanması halinde uğrayabileceği maddî zarar ile tarhiyatın itiraz yolu ile düzeltilmesi halinde ödemekten kurtulacağı meblâğ arasındaki fark pek azalacaktır. İhtilâf süresince devam edecek psikolojik huzursuzluklar da nazara alınacak olursa mükellef için en ehven alternatifin bir miktar kendi zararına da olsa uzlaşma yoluna gitmek olduğu görülür.

Öte yandan böyle durumlarda idarenin de uzlaşma şartlarını kendi yönünden hayli mutedil tutacağı tabiidir.

Nihayet uzlaşma ancak ikmalen ve re'sen tarholunan vergilerle bunlara ilişkin cezalarda söz konusu olduğundan mükellefin, kendi beyannamesinde bizzat yaptığı vergi hataları dolayısıyla uzlaşma talebinde bulunamayacağı ancak düzeltme yoluna gidebileceği izahtan vârestedir.

II — *Tarhiyatta bu kanunun 369 uncu maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi.*

Bazan mükelleflerin, kendilerine ceza kesilmesini gerektiren, vergi kanunlarına aykırı hareketleri bilgisizliklerinden yahut kanun hükümlerine kanun vazı tarafından gereği kadar açıklık kazandıramamış olmasından veyahut ilgili makamların yanlış bilgi vermiş olmalarından doğmuş olabilir. İşte Vergi Usul Kanunu bu gibi sebeplerle vergi kanunlarına aykırı harekette bulunan kimselere bu halde ceza kesilmeyeceği hükmünü koymuştur. Buna dair 369 uncu madde

şöyledir: «Aşağıda yazılı hallerde kusur ve usulsüzlük sebebiyle mükellefler hakkında ceza kesilmez:

1 — Yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;

2 — Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.»

Bilindiği üzere mükellefler Maliye Bakanlığından veya Bakanlığın yetkili kıldığı mercilerden vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri ve bu merciler de yazı ile istenilecek izahatı en kısa zamanda cevaplandırma mecburiyetindedirler. Bu şekilde verilen izahatta bir yanlışlık yapılmış ve bunun sonucunda mükellef kanuna aykırı bir fiil işlemiş olursa bu fiilinden dolayı ceza kesilmez. Yetkili merciler Gelirler Genel Müdürlüğü ve Defterdarlıklardır.

Öte yandan bir kanun hükmünün tatbik tarzı hususunda yetkili makamların tebliğlerinde veya kazaî mercilerin içtihadlarında bir değişme vuku bulmuş ise mükellefin, bu değişmeden haberdar olduğu zamana kadar geçen devrede eski görüşe uygun surette vaki olacak hareketinden dolayı ceza kesilemez.

Yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza sorumlusu tarafından iddiası halinde idare, eğer mükellef uzlaşma talebinde bulunmuşsa yalnız cezayı kaldırma yoluna gitmiyecek aynı zamanda asıl vergi miktarı üzerinde de uzlaşmaya gidebilecektir. Kanunun getirdiği yenilik vergi miktarında da mükellefle uyusulması hususunda idareye verilen yetkiden ibarettir. Yoksa esasen yanılmanın mevcut olduğunun isbatı halinde mükellef veya ceza sorumlusu cezanın kaldırılması hususunda 369 uncu maddeden istifade edebilir.

III — *Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin mükellef veya ceza mahatabı tarafından kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması.*

İlk bakışta madde metninden mükellef veya ceza sorumlusunun, hemen her vergi ziyana sebebiyet vermede veya usulsüzlük fiilinde

uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi bir anlam çıkarmak mümkün bulunmaktaysa da uzlaşmayı kabul edip etmeme hususundaki idarenin takdir yetkisi mükellef veya ceza sorumlusunun bu şekildeki iddialarını sınırlamaktadır.

Şöyle ki, idare kanun hükümlerine gereği kadar nüfuzun imkânı olmadığı hususunda ancak mükellefle tam mutabakata vardığı takdirde ve vardığı nisbette uzlaşmaya yanaşacaktır.

IV — *Müphem, yoruma mütehammil bulunan hususlarda mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların yanlış bulunmaları.*

Buradaki yanlışla 369 uncu maddeden farklıdır. Hatırlanacağı üzere mezkûr maddede yanlış hali değil yanlışılma hali söz konusudur. Mükellef alâkalı mercilerden müphem, tereddüdü mucip husus hakkında bilgi istemiş ve o makam gerekli bilgiyi vermiştir yahut bir hükmün uygulanmasında yetkili makamların görüş ve kanaatleri değişmiştir. Bunda doğrudan doğruya mükellef veya ceza sorumlusunun bir kusuru yoktur. İdarenin tutumu onu yanlışılmaştır. Halbuki burada müphem, yorumu gerektiren bir husus hakkında mükellef veya ceza sorumlusunun kendi kendilerine yanlışılma olmaları söz konusudur.

Vergi Usul Kanununun 205 Sayılı Kanunun 24 üncü maddesiyle değişen geçici 5 inci maddesi şöyledir: «Bu kanunun mer'iyete girdiği tarihte veya müteakip yıllarda ticarî, ziraî veya meslekî kazançları dolayısıyla yeniden Gelir Vergisine girecek veya götürü usulden (ziraî kazançlarda götürü gider usulü dahil) gerçek usule geçecek olan mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadî kıymetleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile değeri. Şu kadar ki bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule geçiş tarihi arasındaki yıllara ait amortisman tutarı bu değerden düşülür ve bakiyesinin amortismanına devam olunur.»

Maddedeki müphemiyeti bir misâl ile açıklayalım: Nakliyatçılık ile uğraşmaya karar veren bir kimse 1959 da 40.000,— liraya bir kaptıkaçtı satın alsın ve 1961 yılı başına kadar da hasılatının düşüklüğü (veya faaliyetinin gerçek hacminin vergi dairesinin bilgisi dışında kalması) sebebiyle vergiden muaf olarak çalışsın ve 1961 de de gerçek usulde teklif olursa yukarıdaki maddeye göre (amortisman nisbeti % 25 tir) kaptıkaçtının vergili devreye giriş değeri 20.000,—

lira olacaktır. Ancak vergili devrede ayrılacak amortisman miktarının eski senelerdeki gibi 10.000,— er lira mı yoksa vasitanın yeni değerinin % 25 ini teşkil eden 5.000,— er lira mı olacağı hususunda kanunda açıklık yoktur. Eğer idare maddedeki «... maliyet bedeli ile değerlendirilir.» ifadesinden hareket ederse sanki 1961 yılı başında 20.000,— liraya bir vasıta satın alınmış gibi telâkki ediliyor demektir ki bu durumda yıllık amortisman miktarı azalırken amortisman süresi uzamaktadır. Çünkü burada vergili devreye girilirken satın alınan bir demirbaşla geçmiş senelerde değeri tamamen yok edilememiş, amortismanı tâbi iktisadî kıymetlerin kalan değerleri arasında bir fark olmadığı fikri hâkimdir.

Fakat aynı maddenin ikinci cümlesinin sonundaki «... bakiyesinin amortismanına devam olunur.» ifadesinden de eski nisbetle amortismanına devam olunma şeklinde bir hüküm çıkarmak mümkündür.

İdare ile mükellefin ise kanun hükümlerinin uygulamasında birbirine zıt tefsirlerde bulunmaları her zaman kabildir. Eğer idarenin görüşü birinci şekilde, mükellef ise maddeyi ikinci şekilde tefsir ederek amortisman ayırmışsa idare nazarında kanunen ayırabileceğinden daha fazla amortisman tefrik etmiş, neticede sâfi kazancı azalmış, dolayısıyla de vergi ziyana sebebiyet vermiş olacaktır.

Ancak burada mükellefin yanılması kanun hükmünün gereği kadar açık olmamasından ileri gelmiştir denebilir ve uzlaşma hükümleri uygulanabilir.

V — *Tarhiyatı veya ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin Vergiler Temyiz Komisyonu ile Danıştay veya Maliye Bakanlığınca tarafından mümasil hâdiselerde başka yönden mütalâa edilmiş bulunması.*

Kanunlarda açıklık bulunmayan bazı konularda Maliye Bakanlığının belirli bir görüşü benimser ve uygulamada birliğin sağlanması için bu görüşünü Defterdarlıklara bildirir. Ancak itiraz mercileri ve özellikle Temyiz Komisyonu ve Danıştaydan aynı konuda çelişik kararlar çıkmıştır. Bu durumda, yeni bir ihtilâf vukuunda içtihadlar tam bir istikrara kavuşmadığı için idarenin ileride itiraz mercilerinde kaybetmesi ihtimali mevcuttur, fakat aynı ihtimal mükellef için de variddir. Bu durumda idare ile mükellefin uzlaşmaya gitmeleri en mantıkî yoldur.

VI — (485 sayılı kanunun 11. inci maddesiyle eklenmiştir.) *Gelir Vergisi Kanununda yer alan ortalama kâr haddi ve gider esası hükümlerine göre vergi tarh olunmuşsa.*

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun son defa 484 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle değiştirilen 111 inci maddesine göre «kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalâtçıların; otel, pansiyon, bar, gazino, lokanta, kahvehane, kırbahçesi, plaj ve emsali eğlence ve istirahat yeri işletenlerin ve her nevi taşıma işleriyle iştigal edenlerin gösterdikleri gayrisâfi kazançlar; Vergi Usul Kanununa göre tesbit edilen ortalama kâr hadlerinin, ticaret erbabı ile imalâtçılarda perakende satılan emteanın maliyet bedeline, bunlar dışında kalanlarda işletme giderlerine uygulanması sonucunda bulunacak miktarlara göre düşük bulunduğu ve düşüklük sebepleri izah olunmadığı takdirde beyan edilen gayrisâfi kazançlar yerine, bulunan bu miktarlar vergi matrahına esas tutulur...»

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 484 Sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile değiştirilen 113 üncü maddesi ise şöyledir: «mükelleflerce yıllık beyannamede gösterilen veya vergi incelemeleri sırasında tesbit olunan gelir, mükelleflerce bildirilen veya vergi incelemeleri sırasında maddî delillere istinaden tesbit olunan 91 inci maddeye göre beyanı mecburî giderlerden düşük bulunduğu ve düşüklük miktarı 1.000,— lirayı aştığı takdirde, aşan miktarın tamamı beyannamenin ilgili bulunduğu dönem içinde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş gelir sayılır ve bu miktar üzerinden ikmalen cezasız vergi tarh olunur.

Şu kadar ki, incelemede noksan görülen ve kesin miktarı maddî delillere göre tesbit edilemeyen gider unsurlarının miktarı Takdir Komisyonunca tâyin olunur. Bu hükme göre tarhiyat yapılabilmesi için beyannamede gösterilen giderlerin incelenmesi ve giderlerdeki fazlalığın servetten yapılan harcama ile, borçla veya başka bir kaynaktan karşılandığının mükellef tarafından inceleme sırasında izah olunamaması şarttır.»

İşte 485 Syılı Kanunla ortalama kâr hadleri bakımından, 111 inci maddeye göre teşekkül edecek özel komisyon, gider esası bakımından ise Takdir Komisyonu tarafından takdir olunacak matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatta mükellef ve idare arasında uzlaşma yolu açılmıştır.

UZLAŞMANIN ŞÜMULÜ

Ek madde 2 de «Bu kanunun 1 inci maddesinin şümulüne dahil vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği Maliye Bakanlığınca tâyin olunur.» denilmektedir. Maliye Bakanlığı da kendisine kanunla verilen bu yetkiye istinaden 65 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, re'sen veya ikmalen tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangileri için uzlaşma yoluna gidilebileceğini ve Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi ve cezanın miktarını tâyin etmiştir. Söz konusu genel tebliğ ile uzlaşma şimdilik kaydı ile ikmalen veya re'sen tarh ve tebliğ edilmiş olan vergilerden gelir, kurumlar, gider, veraset ve intikal vergilerini ve bu vergilere ilişkin olarak tebliğ edilmiş bulunan usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık cezalarına hasredilmişse de bilâhare aynı genel tebliğdeki esaslar dairesinde 73 ve 79 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Dış Seyahat Harcamaları Vergisi ile Emlâk Alım Vergisinin de uzlaşma konusu yapılması uygun görülmüştür.

* Bakanlık Genel tebliğinde vergi ve cezalar ayrı ayrı mütalâa edilmiş ve:

a) Vergilerde ilçe uzlaşma komisyonlarına 5.000,— liraya, il uzlaşma komisyonlarına 20.000,— liraya kadar (Adana, Ankara, Bursa, İstanbul ve İzmir İl Uzlaşma Komisyonları için 50.000,— liraya kadar) doğrudan doğruya uzlaşma yetkisi verilmiş ancak iller arasında eşitliğin sağlanması bakımından parantez içindeki iller hariçindeki yerlerde 20.000,— - 50.000,— liralık vergilerde Maliye Bakanlığından münferit yetki istenilmesi uygun görülmüştür.

b) Cezalara gelince :

1 — Kaçakçılık ve kusur cezalarında ayırma yapılmaksızın, ilçe uzlaşma komisyonlarına 15.000,— liraya kadar, İl uzlaşma komisyonlarına 60.000,— liraya kadarki cezalarda (Adana, Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir İl Komisyonlarına 150.000,— liraya kadar) uzlaşma yetkisi tanınmış, bu miktarları aşan cezalar için Bakanlıktan münferid yetki talep olunması öngörülmüştür.

*) 83 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Komisyonların yetkileri iki misline çıkarılmıştır.

Buradan, cezalarda miktar ne olursa olsun mahallî komisyonların kendilerine münferid yetki verildiği takdirde mükellefle uzlaşma-
mıyacıkları, yukarıdaki hadlerin dışında uzlaşma yetkisinin doğru-
dan doğruya Maliye Bakanlığında olduğu sonucu çıkmaktadır.

2 — Usulsüzlük cezalarında ise, ceza ne miktar olursa olsun Ba-
kanlıktan münferit yetki alınmasına lüzum olmayıp tamamı uzlaş-
ma konusu olabilecektir.

Ek ikinci maddenin II nci fıkrasına göre il özel idareleri ile Be-
lediyelere ait vergi, resim ve harçların hangilerinde uzlaşma yoluna
gidilebileceği İç İşleri Bakanlığınca tâyin edilir. Ancak bugüne ka-
dar bu hususta bir çalışma yapılmamıştır. Yalnız Maliye Bakanlığı
(27.4.1964 gün ve 24475-25/4973 sayılı yazısıyla) İç İşleri Bakan-
lığının mütalâa istemesi üzerine il özel idareleri tarafından tarh ve
tahsil edilen Bina ve Arazi Vergilerinde uzlaşmaya mahal olmadı-
ğını bildirmiştir.

İkinci Bölüm

A — UZLAŞMA KOMİSYONLARININ KURULUŞU

Uzlaşma taleplerini inceleyip karara bağlayacak uzlaşma Ko-
misyonlarının teşkili şöyledir:

Genel bütçeye giren ve uzlaşma konusu yapılan gelir, kurumlar,
gider, veraset ve intikal vergileri ile Dış Seyahat Harcamaları ve
Emlâk Alım Vergisinde; *il uzlaşma komisyonları*, Defterdar veya
tevkil edeceği zatın başkanlığında Gelir Müdürü ve alâkalı vergi
dairesi müdürünün iştiraki ile teşekkül eder. Eğer il merkezinde müs-
takil vergi dairesi kurulmamış ise komisyon, defterdarın başkanlı-
ğında gelir müdüründen ve Defterdarlıkça gelir memurları arasın-
dan seçilecek bir memurdan meydana gelir.

İlçe uzlaşma komisyonları ise, müstakil vergi dairesi bulunan
ilçelerde vergi dairesi müdürünün başkanlığında vergi memurların-
dan ikisinin iştiraki ile kurulur. Ancak ilçede müstakil vergi daire-
si yoksa komisyon, mal müdürünün başkanlığında vergi memurla-
rından ikisinin katılması ile toplanır.

Her iki komisyonda da müzakerelere başlanılabilmesi için üyelerin tamamının (yani başkan ve iki üyenin) hazır bulunması şarttır. Kararlar ise üçte iki ekseriyetle alınır. Buna göre, ittifak olmadığı takdirde üçte iki çoğunlukla alınacak kararın infazı gerekir. Yalnız, esasen komisyon üç kişiden ibaret olduğundan başkanın bulunacağı tarafın ekseriyet sayılacağı hakkındaki Vergi Usul Kanununun 89/III üncü maddesi hükmü, hiç bir zaman uzlaşma komisyonlarında reyler müsavî olamayacağından söz konusu değildir.

İl özel idareleri bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için uzlaşma komisyonları, illerde özel saymanlık müdürünün (olmayan yerlerde gelir memurunun) ilçelerde özel saymanlık gelir memurunun başkanlığında vali veya kaymakamlarca seçilecek iki üyeden;

Belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar ise belediye başkanlarının başkanlığında belediye encümenlerince seçilecek iki üyeden teşekkül eder.

Bütün bu komisyonlardan ayrı olarak bir de Maliye Bakanlığına, 484 Sayılı Kanununun 12 nci maddesiyle lüzum gördüğü mahallerde ortalama kâr haddi ve gider esası ile ilgili uzlaşma taleplerinin incelenmesi için özel uzlaşma komisyonları teşkil etme yetkisi tanınmıştır. Ancak karışıklığa mahal vermemek için hemen şu hususu açıkhyalım: Son defa 484 sayılı kanunun 8 inci maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesinde bahsedilen komisyonların yukarıdaki, Maliye Bakanlığının lüzum gördüğü yerlerde teşkil ettireceği uzlaşma komisyonları ile bir ilgisi yoktur. 111 inci maddedeki komisyonlar ortalama kâr hadleri ile alâkalı tarhiyatı çabuklaştırmak için kurulmuş ve Takdir Komisyonu yerine karar veren özel ihtisas komisyonudurlar.

B — UZLAŞMA TALEBİ

Acaba uzlaşma komisyonlarına müracaat nasıl olacaktır?

Uzlaşma için, uzlaşma komisyonuna müracaat ya bizzat mükellef veya cezanın muhatabı ya da kanunî vekilleri tarafından yapılır ve müracaatın yazılı olması şarttır. Ancak tüzel kişilerle küçük ve kısıtlılarda yahut vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teğekküllerde, uzlaşma için müracaat bunların kanunî temsilcileri tarafından yapılır.

Uzlaşma dilekçelerinin, mükellefin veya ceza muhatabının mensup olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede kurulmuş olan

uzlaşma komisyonuna verilmesi lâzım gelir. (Ancak Ankara, İstanbul ve İzmir'de belediye sınırları içindeki müstakil vergi dairelerinin vazife sahaları aynı sınırlar içindeki müteaddit ilçelere sâri olduğu için, anılan yerlerde belediye sınırları içindeki müstakil vergi dairelerince tarh ve tebliğ edilmiş olan Gelir, Kurumlar, Gider Veraset ve İntikal, Dış Seyahat Harcamaları Vergileri ile Emlâk Alım Vergisi ve bu vergilere ilişkin olarak tebliğ edilmiş bulunan usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık cezaları ile ilgili uzlaşma yetkisinin il uzlaşma komisyonuna verilmesi ek 3 üncü madde ile Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye müsteniden kabul edilmiştir.

Bu itibarla:

I — Adları geçen yerlerdeki mükelleflerin, bağlı oldukları müstakil vergi dairelerince namlarına tarh ve tebliğ edilmiş olan yukarıda sayılmış olan vergi ve vergi cezaları için uzlaşma dilekçesini o yerde yetkili uzlaşma komisyonu olan il uzlaşma komisyonuna vermeleri veya posta ile göndermeleri,

II — Bu illerdeki il uzlaşma komisyonuna uzlaşma konusu teşkil eden vergi ve cezanın tarh olunduğu vergi dairesi müdürünün katılması gereklidir. (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği - 65).

Uzlaşma dilekçeleri, komisyona bir nüsha olarak bizzat tevdi edilebileceği gibi taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir.

Uzlaşma talebinde bulunabilme süresine gelince bu hususta Vergi Usul Kanununun 379 uncu maddesine atıf yapılmıştır. Buna göre uzlaşma için müracaat süresi tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen muamelelerde tebliğin yapıldığı tarihten itibaren bir aydır.

Bu arada, uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza sorumlusunun itiraz hakkına hiç bir şekilde hâle gelmediğini de belirtmek yerinde olur. Şöyle ki, mükellef veya ceza sorumlusunun, uzlaşma olmadığı takdirde yine bir itiraz hakkı vardır ki bunun süresi uzlaşma müzakereleri sırasında itiraz müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gündür.

Öte yandan re'sen tarhiyatın söz konusu olduğu hallerde vergi dairesi yukarıda bahsedilen bir aylık süre içinde olmak ve kendisi için hiç bir angajmanı ifade etmemek kaydı ile isterse mükellef veya ceza sorumlusunu, kendiliklerinden uzlaşma talebinde bulunmasalar

bile uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Vergi dairesine böyle bir yetki verilmekle güdülen maksadın formaliteleri azaltmak ve vergiyi veya cezayı daha önce tahsil etmek uğruna miktarda, uzlaşma yoluyla mükellef lehine biraz fedakârlıkta bulunmak olduğu açıktır.

Dikkat edildiği takdirde görülecektir ki burada vergi dairesi mükellefi veya ceza sorumlusunu sadece uzlaşma talebinde bulunmaya davet etmektedir. Vergi dairesinin bu davetine mükellef veya ceza sorumlusu uymaya mecbur değildir. Yani yine de uzlaşma talebinde bulunmak veya bulunmamakta tamamen serbesttir.

Vergi dairesinden böyle bir davet alan mükellef veya ceza sorumlusunun yine yukarıda yazılı süre içinde ve ek 4 üncü maddede yazılı olduğu şekilde uzlaşma komisyonuna dilekçe ile müracaat etmesi gerekir.

Vergi dairesinin, uzlaşma talebinde bulunmak hususundaki davetine önce uymamış bulunan mükellef veya ceza sorumlusu isterse bir aylık süre içinde olmak kaydıyla daha sonra kendiliğinden uzlaşma için müracaat edebilir.

C — UZLAŞMA KOMİSYONLARININ ÇALIŞMA ŞEKLİ

Uzlaşma komisyonları mükellef veya ceza sorumlusu ile uzlaşma müzakerelerine başlamadan önce uzlaşma dilekçesi üzerinde bazı bakımlardan incelemelerde bulunurlar. Bu incelemelerde:

I — a) Uzlaşma talebinin, ek 4 üncü maddeye uygun bir şekilde yani mükellef veya ceza sorumlusu tarafından bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla, mükellef veya sorumlu, tüzel kişi, küçük yahut kısıtlı veyahut vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerden ise bunların kanunî temsilcileri tarafından ve,

b) 379 uncu maddede yazılı süre içinde yapılıp yapılmadığı;

II — Uzlaşmanın, talepte bulunulan komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı (uzlaşma komisyonu, üzerinde uzlaşılacak miktar bakımından yetkili olmayabileceği gibi yer itibarıyla de yetkisiz olabilir.)

hususları üzerinde durulur.

Komisyonca bu bakımlardan yapılacak tetkik sonunda uzlaşma talebinin süresinde yapılmadığının, usulüne uygun olmadığı veya uzlaşmanın yetki dışında bulunduğu tesbiti halinde esasa, yani üzerinde uzlaşma istenilen konuya geçilmeden uzlaşma talebi geri çevrilir.

Aksi halde yani uzlaşma talebinin süresinde, kanunî şartlara uygun olarak yapıldığı ve uzlaşmaya konu olan vergi ve cezanın da, nev'i ve miktar bakımından komisyonun yetkisi dahilinde bulunduğu yapılan bu tetkikten anlaşıldığı takdirde mükellef veya ceza sorumlusuna uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmenin gün, yer ve saati en az 10 gün evvelinden yazı ile bildirilir ve isterse bizzat kendisinin, aksi halde resmî vekâletini haiz vekilinin müzakerelere katılması gerektiği yazılır.

Bu yazının, muhataba Vergi Usul Kanununun tebliğ ile ilgili hükümlerine göre tebliğ edilmesi ve tebliğ tarihi ile muhatabın imzasını havi alınının uzlaşma komisyonundaki dosyaya konulması gerekir.

Mükellef veya ceza sorumlusu veyahut resmî vekâletini haiz vekilinin uzlaşma komisyonunca tebliğ edilen yazıda gösterilmiş olan yer, gün ve saatte toplantıya katılması halinde esas hakkında müzakere açılır ve başlama tutanağı düzenlenir. Ancak mükellef, ceza sorumlusu veya bunların resmî vekilleri komisyonun gönderdiği yazıyı tebellüğ ettikleri halde toplantıya gelmemişlerse durum ne olacaktır? Bu halde kanun, uzlaşmanın vakî olamamış sayılacağını belirtmektedir. Bununla beraber mükellef, sorumlu veya vekilinin haklı sebepler tahtında toplantının tehirini her zaman isteyebilecekleri ve bu talebin komisyonca kabul edilmesi gerektiği düşünülebilir.

Müzakere her zaman bir toplantıda sona ermez. Birden fazla celse yapılması gerektiği halde, bir celsede elde olunan sonuçlar ile gelecek toplantının yer, gün ve saati bir tutanakla o celse sonunda tesbit ve tevsik olunur ve her yeni toplantıda da bu şekilde hareket edilir.

Yapılan müzakereler sonunda ya uzlaşma temin olunur ya da uzlaşamayacağı anlaşılır:

I — Uzlaşma olması halinde: Bu durumda uzlaşma keyfiyeti üç nüsha tutanakla tesbit ve tevsik olunur. Bu tutanağın her üç nüshası da komisyon başkanı ve üyeleri ile uzlaşma görüşmeleri sıra-

sında komisyonda hazır bulunan mükellef veya adına ceza kesilen sorumlu veyahut bunların resmî vekâletini haiz olarak komisyon müzakerelerine katılmış bulunan vekili tarafından imzalanır.

Uzlaşmanın temin olunduğuna dair üç nüsha düzenlenen tutanağın imza safhası böylece bittikten sonra bunun bir nüshası derhal ilgili mükellefe veya ceza muhatabına yahut bunların vekiline verilir.

Kanunda -derhal- kelimesi kullanılarak tutanağın hemen verilmesi lüzumu belirtilmiş olduğundan vergi ve cezanın uzlaşmadan sonra tahakkuk edecek miktarını gösteren uzlaşma tutanağının uzlaşma müzakeresi biter bitmez düzenlenip imza edilerek hemen mükellefe, ceza muhatabına veya resmî vekâletini haiz vekiline komisyonda tebliğ olunması suretiyle kanun emri yerine getirilmiş olur.

Tutanağın ikinci nüshası en çok üç gün içinde ilgili vergi dairesine verilmek gerekir. Üçüncü nüsha ise uzlaşma dosyasına konur.

II — Uzlaşma olmaması halinde: Yapılan uzlaşma müzakereleri sonucunda uzlaşmanın vakî olması kadar olmaması da mümkündür.

Uzlaşma dört halde temin edilememiş sayılır:

a) Maliyenin, üzerinde uzlaşmaya razı olduğu vergi veya ceza miktarı ile mükellef, sorumlu veya temsilci ve vekillerin üzerinde anlaşmaya varılmasını istedikleri ve ödemeyi teklif ettikleri vergi ve ceza miktarları arasında mutabakat olmazsa;

b) Mükellef veya adına ceza kesilen sorumlu uzlaşma komisyonunun davetine gelmez, resmî vekâletini haiz vekillerini dahi hazır bulunmak üzere göndermezse;

c) Komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamazsa;

d) Uzlaşma tutanağını ancak ihtirazi kayıtla imzalamaya razı olursa.

Yukarıdaki maddelerden herhangi biri sebebiyle uzlaşma vakî olmadığı takdirde komisyonda derhal uzlaşmanın ne sebepten temin edilememiş olduğunu da belirten ve üç nüsha olarak düzenlenen bir tutanak hazırlanır. Birer nüshası üç gün içinde vergi dairesine ve ilgiliye tebliğ olunur ve tebliğ olunduğunu tevsik eden alındılarla bir-

likte tutanağın üçüncü nüshası uzlaşma dosyasına konularak vergi ihtilâfının uzlaşma hükümleri ile ilgisi kesilir.

Müzakereler sonunda uzlaşma olmadığı ve bu husus tutanakla tesbit olunup ilgiliye tebliğ olunduğu takdirde artık aynı vergi ve ceza için yeniden bir uzlaşma talebinde bulunma imkânı kalmamış olur. (mükellefin her türlü itiraz hakları mahfuzdur)

Öte yandan, uzlaşma vaki olmuşsa artık uzlaşma tutanağı taraflar için bir akit mahiyetini iktisap ettiğinden mükellef veya adına ceza kesilen sorumlu, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit olunan hususlar hakkında Danıştay da dahil olmak üzere hiçbir mercie itiraz ve şikâyette bulunamaz.

Tutanağın tevdi edildiği vergi dairesinin yapacağı işlem evvelce tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve vergi cezasını, üzerinde uzlaşılan miktara göre düzeltmek ve bu miktarları tahakkuk ettirmekten ibarettir.

Evvelce tarh ve tebliğ edilmiş vergi veya ceza miktarının, üzerinde uzlaşılmış vergi veya ceza miktarına irca edilmesi düzeltme fişi ile yapılır.

D — UZLAŞMA VE İTİRAZ

Mükellef veya ceza sorumlusu Vergi Usul Kanununun 379 uncu maddesinde yazılı itiraz sürelerine riayet ederek uzlaşma talebinde bulunmuşsa artık uzlaşma müzakereleri sonuca bağlanmadan itiraz yoluna gidemez. Müzakereler sona erdikten sonra da ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde itiraz edebilir.

Uzlaşma talebinde bulunduğu için itiraz hakkı müzakereler sonuna kadar takyide uğramakla beraber mükellef veya ceza sorumlusu süresi içinde evvelâ itiraz etmiş fakat bilâhare uzlaşma talebinde bulunmuşsa müracaatı, uzlaşma müzakereleri sona erinceye kadar itiraz komisyonunda incelenmez, müzakereler sonunda uzlaşma olursa esasen itiraz söz konusu olamayacağından muamele tekemmül ettirilmez, uzlaşma olmazsa ancak o zaman itiraz komisyonda görüşülür. Müzakereler sona ermeden herhangi bir sebeple itiraz, komisyonda görüşülmüşse verilen kararın hükümsüz sayılacağı yine kanunun açık hükmünden anlaşılmaktadır.

Uzlaşma vuku bulduğu takdirde mükellefin veya ceza sorumlusunun itiraz hakkı kalmıyacağından yukarıda söz etmiştik. Burada şunu da ilâve etmek gerekir ki uzlaşma masasına hem vergi hem cezada anlaşmaya varmak üzere oturulmuş olsa ve neticede bunlardan yalnız biri üzerinde uzlaşmaya varılmış olsa bile mükellefin itiraz hakkı tamamen ortadan kalkar yani uzlaşma yalnız vergi üzerinde kabil olduğu takdirde ne vergi ve ne de bu vergiye ilişkin cezaya; keza anlaşma yalnız ceza üzerinde olduğu takdirde ne cezaya ve ne de bu ceza ile ilgili vergiye artık mükellefin itiraz etmesi mümkün değildir. Bunun sebebi vergi ile cezanın birbirlerinin cüz'ü, birbirlerini tamamlayıcı unsurlar olduğu mülâhazasıdır.

Uzlaşma vaki olmadığı takdirde durum ne olacaktır? Bu durumda mükellef veya ceza muhatabı vergi veya cezayı ödemeyi kabul etmediği takdirde itiraz edecektir. Yukarıda açıklandığı üzere uzlaşma talebinin süresi de Vergi Usul Kanununun 379 uncu maddesiyle itirazlar için tanınan bir aylık süredir. Eğer uzlaşma müzakereleri bu bir aylık süre içinde başarısız olarak neticelenmiş ve müzakereler sonunda düzenlenen tutanak mükellef veya ceza sorumlusuna tebliğ edilmiş ve fakat mükellef veya ceza muhatabının alâkalı mercilere gerekli itiraz dilekçelerini vermeleri için, uzlaşma müzakerelerinin yapıldığı fakat aslında itiraz süresini teşkil eden bu bir aylık müddet bitmiş veyahut bir ayın dolmasına 15 günden az bir zaman kalmışsa bu müddet tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzatılır.

Yukarıda mükellefin veya ceza muhatabının vergi ve cezaya itiraz ettikten sonra uzlaşma talebinde bulunabileceklerinden, bu durumda itiraz komisyonunun, uzlaşma müzakereleri sonuna kadar itiraz tetkikatı yapmayı tehir edeceğinden bahsetmiştik. Uzlaşma olduğu takdirde itiraz komisyonunca, uzlaşmaya varılmış olmasından dolayı itirazın tetkik olunmadan reddedileceği şüphesizdir. Uzlaşma olmadığı takdirde ise itiraz komisyonunun, itirazı kanun hükümleri çerçevesinde tetkik edebilmesi için vergi dairesince uzlaşmanın vaki olmadığı ve uzlaşma komisyonu tarafından bu durumu tesbit eden ve mükellef veya ceza muhatabına tebliğ edilen tutanağın tebliğ tarihinin itiraz komisyonu başkanlığına bildirilmesi gerekir. Bundan sonra ihtilâflı konunun kaza mercilerinde tetkiki başlar.

E — UZLAŞMA KONUSU YAPILAN VERGİ VE CEZALARDA ÖDEME

Burada uzlaşmanın vaki olup olmamasına göre vergi ve cezaları ödeme zamanı değişiktir. Şöyle ki:

I — a) Uzlaşma vaki olduğu takdirde buna dair düzenlenen ve mükellef veya ceza sorumlusuna tebliğ olunan uzlaşma tutanağı bu vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmiş ise kanunlarında belirtilmiş ödeme zamanlarında;

b) Mezkûr tutanak ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse yalnız ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde, ödeme süreleri geçmemiş olanlar da ödeme zamanlarında

ödenir.

II — Uzlaşma vaki olmadığı takdirde ise vergi ve cezalar Vergi Usul Kanununun 112, 368 ve 389 uncu maddeleri hükümleri dairesinde ödenir. Yani üzerinde uzlaşılamiyan vergiler ayrıca itiraz konusu yapılmıyacaksa 112 nci madde gereğince ödenir.

Vergi cezaları ise cezaya itiraz edilmediği ahvalde itiraz süresinin bittiği tarihten, cezaya itiraz edilmişse:

a) İtiraz komisyonu kararı temyiz edilmediği takdirde temyiz süresinin geçtiği yani itiraz komisyonu kararının ilgiliye tebliğinden itibaren 15 gün,

b) İtiraz Komisyonu kararı temyiz edildiği takdirde temyiz komisyonu kesin kararının ilgiliye tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir ay,

içinde ödenir.

F — UZLAŞMA VE CEZALARDA İNDİRME

Uzlaşma hükümleri uyarınca vergi ve ceza miktarları üzerinde mükellef ve idare arasında anlaşmaya varıldığı takdirde artık Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesinin işlemeyeceği tabiidir.

Bilindiği gibi re'sen veya ikmalen tarhedilen vergi veya vergi farkını ve bu vergilere bağlı cezaları vâdesinde veya 6183 sayılı kanunda zikredilen nev'iden teminat göstererek vâdeden itibaren üç ay içinde ödiyeceğini bildiren mükellef veya vergi sorumlularına:

a) Kaçakçılık veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada üçte ikisi,

- b) Müteakiben kesilen cezaların üçte biri,
 c) Usulsüzlük cezasının üçte biri,
 indirilir.

Ancak uzlaşılan cezalarda artık ayrıca 376 ncı madde mucibince bir indirim yapılması mümkün değildir. Esasen uzlaşma müzakerelerinde vergi ve ceza üzerinde uzlaşılmaya çalışılırken mükellef için cezada uzlaşmanın asgarî şartını 376 ncı maddeye göre itirazsız ödemede bulunduğu takdirde istifade edebileceği ceza miktarı teşkil eder, aksi takdirde esasen uzlaşma kendisine bir fayda sağlamıyacak bilâkis zararına olacaktır. Bununla beraber uzlaşma yoluyla, 376 ncı maddedeki indirimlerden fazla olarak verginin aslında da pazarlık yapmanın mümkün olduğunu unutmamak lâzımdır.

Mükellef veya ceza sorumlusu uzlaşma müzakerelerini uzlaşma sonunda vergi ve cezada elde edebileceği indirim ile uzlaşma dışında 376 ncı maddeye göre sağlayabileceği ceza indirimini mukayese etmek suretiyle yürütür ve müzakerelerde istediği kadar indirim sağlayamadığı takdirde, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar müzakerelerin her safhasında uzlaşmadan vzeçtiğini beyan ederek kendisine 376 ncı maddenin uygulanmasını isteyebilir.

Ancak, evvelce 376 ncı maddenin uygulanmış olduğu vergi ve cezalar için ayrıca uzlaşma hükümlerinin tatbiki kâbil değildir.

G — T Ü Z Ü K

205 Sayılı Kanunun ek 10 uncu maddesinde uzlaşma hükümlerinin tatbikatı sırasında getirebileceği sorunlara cevap verebilmek için bir tüzük hazırlanacağı belirtilmişse de bugüne kadar bu tüzük hazırlanmamıştır.