

İstanbul Üniversitesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
Prof. Dr. Bedî N. Feyzioğlu'na Armağan

## TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Prof. Dr. Şerafettin AKSOY  
İ.Ü. İktisat Fakültesi  
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

### TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı yasanın 33. maddesiyle V.U.K.'na eklenen ek madde 11'de ülkemize 26 yıldır uygulanmakta olan uzlaşma müessesesine, yeni bir boyut kazandırılmış bulunmaktadır. Bu yenilikle, vergi hukuku sistemimize tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu getirilmiştir. Bu konuda Maliye ve Gümrük Bakanlığının hazırladığı tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği de 1. Mart 1987'den itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır<sup>(1)</sup>.

Bilindiği gibi V.U.K na 1963 yılında getirilmiş bulunan tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, ikmalen ve re'sen salınan vergiler ve bunların cezaları konusunda, vergi mahkemelerine başvurmadan mükellef ile vergi idaresinin anlaşmak suretiyle aralarındaki uyuşmazlıkların çözümünü öngörmekteydi. Ancak sadece tarhiyat sonrası içeren, bu müessese belli ölçülerde boşluk yaratıyordu. Bu nedenle 3239 sayılı yasa ile tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi vergi hukuku sistemimizde yer almış bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, mükellefler ile idare arasında tarhiyattan önce uzlaşma yapılması olanağı getirilmiştir<sup>(2)</sup>.

3239 sayılı ve 4.12.1985 tarihinde çıkarılan yasa ile getirilen V.U.K. nun Eki: 11. madde olarak ilave edilen söz konusu hükme göre "Maliye ve "Gümrük Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle, kesilecek cezalarda, tarhiyat öncesi uzlaşma yargılamasına izin verebilir" denilmektedir. Aynı maddelerin son fıkrasında ise, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin, yine aynı bakanlık tarafından çıkartılacak olan bir yönetmelikle belirtileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır. Nitekim bu yönetmelik de çıkarılmış ve 1.3.1987 tarihinden itibaren ülkemizde çok yeni bir müessese olarak tarhiyat öncesi uzlaşma uygulanmaktadır.

Vergi inceleme aşamasında yapılan bir uzlaşma olan tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan önce<sup>(3)</sup>, 1963 yılında 205 sayılı yasa ile kabul edilmiş olan

(1) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 16.2.1987 tarih 19374 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak 1 Mart 1987 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

(2) Kanat Zülküf, Mali Sorunlara Çözüm, Ocak 1988, sayı: 37, s.6.

(3) Kitiş Nahit, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Vergi Dünyası, sayı: 68, Nisan 1987, s. 55.

tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu kabul edilmiş ve uzun yıllar tatbik edildikten sonra sisteme yeni bir kurum olarak tarhiyat öncesi uzlaşma getirilmiştir.

### I. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilen vergilerle, Vergi Usul Kanunu'na göre Maliye vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar yani kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil bulunmaktadır<sup>(4)</sup>.

Fakat hemen ifade etmemiz gerekir ki, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturabilmesi için, bu cezaların yetkili inceleme elemanları tarafından ve incelemeye dayanarak kesilmesi gerekmektedir. Yoksa inceleme elemanlarının vergi incelemeleri dışında yaptıkları yaklaşımlara dayanarak kesmiş oldukları usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmemektedir; aynı şekilde, inceleme yetkisi bulunmayan, sadece V.U.K.nun 127. maddesine dayanılarak kendilerine yoklama yetki belgesi verilmiş olan yoklama memurlarının yaptıkları tesbitler üzerine kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına dahil bulunmaktadır<sup>(5)</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu hakkında ise yönetmelikte herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, uzlaşmanın konusu ile ilgili Ek: 1. maddede de ise, bazı belirlemelerin yapılmış olduğunu görüyoruz. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Tarhiyatta vergi hataları ve maddi hatalar bulunması,
- Yanılma halinin mevcut olması,
- Kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edilmemesi,
- Müphem ve yoruma mütehammül hususların bulunması,
- Tarhiyata esas alınan hükümlerin maliye ile yargı mercileri tarafından farklı yorumlanması,
- Ortalama kâr haddi ve gider esasına göre tarhiyat yapılmış olması.

Bilindiği gibi, yukarıda sayılan bütün hususlar, kasit unsuru bulunmayan hallerdir. Halbuki, Maliye ve Gümrük Bakanlığı uygulamada kasit unsuru bulunmayan her türlü tarhiyatı ve ceza uygulamalarını da, uzlaşma konusu içinde mütalaa etmektedir.

Herhangi bir vergi tarhiyat ve ceza uygulamalarının tarh öncesi uzlaşmanın konusuna girmesinin ön şartı bu işlemlerin bir vergi incelemesine dayanarak yapılmış olmasıdır. Şu halde vergi incelemesine dayanmayan, her türlü vergi tarhiyatı ile ceza uygulamaları, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna girmemektedir.

Bazen, matrah tesbiti, inceleme elemanına değil takdir komisyonuna bırakılır, yani re'sen matrah takdiri inceleme elemanınca değil takdir komisyonunca yapılır, işte bu gibi hallerde, olay bir vergi incelemesine dayanmakla beraber, tarhiyat önce uzlaşmanın değil, tarhiyat sonrası uzlaş-

(4) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği madde 2.

(5) Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü 1987/3 seri nolu Vergi Usul kanunu İç Genelgesi (D).

manın konusuna girmektedir. Ancak, inceleme elemanı, takdir komisyonundan sadece belli bir kıymetin değerinin tesbitini isterse ve diğer matrah farkları ile birlikte bu değeri raporuna dahil ederse, bu gibi hallerde henüz tarhiyat yapılmadığı için, olay tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır.

Vergi idaresince tarh edilmiş olan vergilerle ilgili olarak, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldığı takdirde, matrahlarını bu vergilerin teşkil ettiği fonlar içinde (Savunma sanayini destekleme fonu, sosyal dayanışma fonu, çıraklık, kalfalık fonu gibi) otomatikman uzlaşma yapılmış sayılacaktır<sup>(6)</sup>.

Vergi usul Kanununun 338, 346 ve 347 inci maddelerine göre, kaçakçılığa iştirak, kaçakçılığa teşvik ve kaçakçılığa yardım suçu işleyenlere kesilecek vergi cezaları için de yönetmelikte açık bir hüküm bulunmamasına rağmen, bu olayların ortaya çıkarılması bir vergi incelemesine dayandırılması için, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılabilecektir. Ayrıca, Vergi İadesi Hakkındaki Kanun hükümlerine göre, vergi incelemesi sonucuda fazla vergi iadesine sebebiyet verilmesi hallerinde de tarhiyat öncesi uzlaşma mümkün olmaktadır<sup>(7)</sup>.

İl özel idareleri ve belediyeler tarafından alınan vergi, resim ve harçlar ile bunların cezaları, Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olmasına rağmen, tarh öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında tutulmuşlardır. Aynı zamanda, gümrük tekel idareleri tarafından alınan vergi ve cezalar esasen V.U.K.nun hükümleri dışında olduğu için, bu vergi ve cezalardan dolayı da tarhiyat öncesi uzlaşma istenmeyecektir<sup>(8)</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları yönetmeliğinin 5. ve 6. maddelerine göre, vergi incelemesini yapan inceleme elemanının merkezi veya mahalli inceleme elemanı ya da inceleme elemanının bağlı bulunduğu birime, yahutta incelemenin yapıldığı yere göre farklı şekillerde kurulabileceği öngörülmüş bulunmaktadır.

#### A - Merkezi İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Uzlaşma Komisyonlarının Kuruluşu:

1- Devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonlarının kuruluşu:

Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların muavinleri tarafından vergi incelemesi yapılması halinde, merkezi inceleme elemanlarının mensup olduğu kurul başkanlığınca belirlenecek, biri başkan olmak üzere, üç merkez inceleme elemanından oluşan bir uzlaşma komisyonu kurulmaktadır. Eğer vergi incelemesi, Gelirler Genel Müdürlüğü merkez inceleme elemanı (Gelirler Kontrolörü ve Stajyer Gelirler Kontrolörü) tarafından yapılıyorsa, uzlaşma komisyonu ilgili Genel Müdürlükçe biri başkan olmak üzere seçilen üç merkez inceleme elemanından oluşmaktadır<sup>(9)</sup>.

Bu tür tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu üyelerini seçmeye yetkili olan kurul başkanlıkları ve genel müdürlük bu yetkisini çalışma yerlerindeki grup

(6) Kitiş Nahit, a.g.e., s. 56.

(7) Yücel Turgay "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile ilgili Değerlendirmeler". Yıl: 4, Sayı % 80, Nisan 1988, s. 28-30.

(8) Kitiş Nahit, a.g.m., s. 56.

(9) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 5.

başkanlıklarına devredebileceği yönetmelik hükmüdür. Nitekim, uzlaşma komisyonu üyeleri Grup Başkanlığınca da seçilebilmektedir, hatta uygulamada bu yetki Grup Başkanlıklarınca devredilmiş olup, grup merkezlerindeki incelemelerde komisyon üyelerini Grup Başkanları veya yardımcılarını seçmektedir. Ayrıca merkezi inceleme elemanlarının daimi çalışma yerlerinde (Gruplarda) yaptıkları vergi incelemeleri dolayısıyla mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma istemleri artarsa o zaman birden fazla uzlaşma komisyonu dahi kurulabilecektir.

2- Geçici çalışma yerlerinde (turnelerde) yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonları

Turnelerde uzlaşma komisyonları ekip başkanının başkanlığı altında vergi incelemesi yapan inceleme elemanı dışında kalan, başkan dahil üç merkez inceleme elemanından oluşmaktadır. Ancak, turnelerde her zaman yeterli sayıda inceleme elemanı olmayabilir. Bu gibi durumlarda incelemenin yapıldığı vergi dairesinin müdürü de komisyona dahil edilmektedir. Böylece uzlaşma komisyonu iki merkezi inceleme elemanı ile vergi dairesi müdüründen oluşur. Eğer, vergi incelemesi yapılan yer Mal Müdürlüğü ise, o zaman üçüncü üye mal müdürü olmaktadır. Kıdemli olan merkez inceleme elemanı, komisyon başkanı görevini üstlenmektedir. Ayrıca ekip başkanı inceleme elemanının mensup olduğu kurul başkanlığından veya Genel Müdürlükten komisyona katılmak üzere, merkezi inceleme elemanı da talep edebilmektedir.

Vergi incelemesini yapan inceleme elemanları, uzlaşma komisyonuna üye olamazlar. Ancak, gerektiğinde açıklamalarda bulunmak üzere komisyon toplantılarına katılabilir ve dinlenebilirler. İnceleme bir ekip tarafından yapılmış ise, vergi incelemesini yapan ekibin başkanı ve üyelerinin hepsi komisyon üyesi olamaz, sadece bilgi vermek ve açıklamalarda bulunmak üzere sadece bilgi vermek ve açıklamalarda bulunmak üzere komisyon toplantılarına iştirak edebilmektedir.

## **B – Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonlarının Kuruluşu:**

Mahalli inceleme elemanı (kontrol memuru) tarafından il merkezi veya ilçede vergi incelemesi yapıldığı zaman mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu takdirde, defterdar başkanlığında, yine defterdarın seçeceği bir kontrol memuru ile ilgili vergi dairesi müdürü uzlaşma komisyonu oluşturacaktır. Defterdar herhangi bir nedenle uzlaşma komisyonu toplantılarına başkanlık edemezse, yerine başkan olarak yardımcısını veya gelir müdürünü vekil tayin edebilmektedir<sup>(10)</sup>.

Bu tür uzlaşma komisyonlarında da vergi incelemesini yapan veya ekip halinde yapılan incelemelerde, incelemeye katılan kim olursa olsun, uzlaşma komisyonuna üye olamaz. Ancak, uzlaşma komisyonuna yapılan vergi incelemesi hakkında bilgi vermek ve açıklamalarda bulunmak üzere iştirak etmeleri sözkonusudur.

(10) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 6.

### C - Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Kuruluşu:

Bazı hallerde tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 7. maddesi bölgesel uzlaşma komisyonlarının da kurulabileceğini hüküm altına almış bulunmaktadır.

Vergi incelemesi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının lüzumlu gördüğü hallerde talebi üzerine, incelemeyi yapının mensup olduğu kurul veya Genel Müdürlük, 3 kişilik uzlaşma komisyonunu belirler ve uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir<sup>(11)</sup>.

### II- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

Tarh öncesi uzlaşma isteminin nezdinde inceleme yapılan mükellef veya noterden alınmış bir vekaletnamesi bulunan mükellef vekili tarafından yapılması gerekir. Diğer bir ifadeyle, uzlaşma talebini mükellefin bizzat kendisi veya noterden alınmış bir vekaletnameyi haiz vekil isteyebilir. Bu müracaatın ya incelemeyi yapan inceleme elemanına yahutta bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı olarak yapılması şarttır. Ancak, incelemeye ilişkin tutanakta, mükellef açık bir şekilde uzlaşma talep ettiğini ifade etmişse, o zaman ayrıca yazılı bir talebe gerek kalmaz, bu beyanı yazılı talep yerine geçmektedir<sup>(12)</sup>. Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyat

öncesi uzlaşmada da vekilin avukat olması şart değildir, sadece noterden alınmış bir vekaletnamenin tam yetkili bir şekilde olması yeterli bulunmaktadır. Tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılar, vakıf ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller ise kanuni temsilcileri vasıtasıyla uzlaşma talebinde bulunabilirler. Mükellefin bu hususu kendiliğinden beyan etmemesi halinde, inceleme elemanı mükellefe uzlaşma isteyip istemediğini sormak ve beyanını son tutanağa veya ayrı bir tutanağa geçmek zorundadır.

Vergi incelemesinin başladığı tarihten, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar geçen süre içinde, uzlaşma isteminde bulunabilir. İncelemenin sona erdiği tarihten sonra uzlaşma talep edilemez. Ancak, inceleme elemanının mükellefin haberi olmaksızın harici bilgilere dayanarak inceleme yapması halinde mükellef veya ceza sorumlusunu hiçbir yükümlülük altına girmeksizin, uzlaşma talebinde bulunmaya davet etmeye hakkı vardır<sup>(13)</sup>. Bu davetiyede uzlaşma istemi için başvurulacak merciin, adı ve adresi tarh edilecek olan vergi ve cezanın miktarı bildirilmesi gerekmektedir<sup>(14)</sup>. Eğer mükellef veya ceza sorumlusu böyle bir davet aldıktan sonra uzlaşmaya gitmek istiyorsa bu davetiyenin tebliginden itibaren 15 gün içinde talepte bulunması gerekir<sup>(15)</sup>. Bu süre içinde cevap verilmemesi halinde mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma istemediği kabul edilir.

Vergi incelemesi yapan inceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talep etmesi durumunda, yetkili uzlaşma komisyonu başkanıyla temas ederek uzlaşma günü ve saatini tesbit etmektedir. Bu durumu ya inceleme tutanağına yazar, ya da bir yazı ile mükellefe bildirir. Uzlaşma davetiyesinin uzlaşma

(11) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 7.

(12) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 8.

(13) Bkz. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 11.

(14) Bkz. 1987/3 seri nolu V.U.K. İç Genelgesi (E).

(15) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 9.

gününden en az 7 gün önce tebliğ edilmesi icap eder. Aynı zamanda, uzlaşma ya davet yazısına inceleme elemanının yazdığı raporun bir örneğinde eklenmektedir. Uzlaşmaya davet yazısı posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ yapılabildiği gibi, bizzat inceleme elemanı tarafından da tebliğ edilebilmektedir<sup>(16)</sup>.

Tatbikatta, tebliğ işlemleri büyük çoğunlukla inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır. Bu şekilde hem zamandan hem de yazışmalardan tasarruf sağlanmış olmaktadır.

Tarih edilecek verginin ve kesilecek cezanın bir raporda gösterilerek inceleme elemanınca uzlaşma gününden en az 7 gün önce hem mükellef veya ceza muhatabına, hem de yetkili uzlaşma komisyonunca intikal ettirilmesi gerekmektedir. Şu halde uzlaşma talebinin muteber olması ve işleme konulabilmesi için, inceleme elemanının mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporu ile mükellefin uzlaşma istemini birlikte uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi icap eder. Eğer inceleme raporu mükellef ile uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmemiş ise uzlaşma yapılamamaktadır<sup>(17)</sup>.

Vergi mükellefleri veya ceza muhatabları tarih öncesi uzlaşma isteminde bulunmak mecburiyetinde değildirler. Ancak, böyle bir istekleri varsa veya kendilerine sorulduğu takdirde yazılı olarak beyanda bulunmak zorundadırlar. Yukarıda açıklandığı üzere, yazılı olarak cevap vermemek veya süre geçtikten sonra cevap verilmesi hallerinde, tarhiyat öncesi uzlaşma istenmiyor demektir.

#### **Tarhiyat öncesi uzlaşma istenmemenin sonuçları:**

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemeyen vergi mükellef veya ceza muhatabı, vergi dairesi tarafından kendilerine tebliğ edilen vergi ve ceza ihbarnamelerini tebellüğ ettikten sonra 30 gün içinde şu yollara başvurabilir:

- 1 - Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir.
- 2 - V.U.K.nun 376. maddesine göre ceza indiriminden yararlandırılmamasını isteyebilir.
- 3 - Vergi tarhiyatının veya ceza uygulamasının, veyahutta her ikisinin kaldırılması için vergi mahkemesine müracaat edebilir.
- 4 - Tarhiyat sonrası uzlaşma istenildiği halde uzlaşma sağlanamazsa, bu neticenin tebliğinden itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir.

İnceleme süresi içinde bir yazıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma istenmediğini bildiren veya inceleme elemanının düzenlediği tutanağa uzlaşma istenmediğini beyan eden mükellef, tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilmektedir. Uygulamada, uzlaşmaya getirilmiş olan bu seyyaliyet, büyük önem arz etmektedir. Bazı nedenlerle mükellef veya ceza muhatabı, tarhiyat öncesi uzlaşmayı değil de tarhiyat sonrası uzlaşmayı tercih etmiş olabilir. Bu husus mükellefler üzerinde psikolojik rahatlık yaratmaktadır kanısındayız.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları üyelerinin tamamının katılması ile toplanır ve ekseriyetle karar vermektedirler. Komisyon üyelerinden herhangi birisinin toplantıya katılmaması halinde yetkili mercii tarafından başka birisi onun yerine seçilmektedir.

(16) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 11.

(17) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 13.

Bu komisyonların, uzlaşma konusu yapılan vergi ve ceza miktarı bakımından yetkileri sınırlandırılmamıştır. Yani, tarhi öngörülen vergi ve cezanın miktarı ne olursa olsun tarhiyat öncesi komisyonlarda uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Aynı zamanda uzlaşma sırasında vergi ve cezalarda yapılabilecek indirim konusunda da bir oran getirilmemiştir. Zaten böyle bir oranın getirilmesi müessesenin getiriliş amacına da ters düşerdi ve uzlaşma müessesesinin ruhuna aykırı olurdu. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları tarh edilen vergi ve cezanın miktarında hiç bir indirim yapmayabileceği gibi, durum ve şartlara göre yani tarhiyatın açık bir şekilde kanuna aykırı olması halinde vergi ve cezanın tamamı bile kaldırılabilir.

Uzlaşma komisyonuna intikali gereken bilgi ve belgelerin tamamlanması halinde, önceden tesbit edilmiş olan gün ve saatte uzlaşma komisyonu mükellef veya yetkili vekilinin önemli mazereti yoksa incelemeyi yapan denetim elemanının iştiraki ile toplamaktadır. Mükellef veya temsilcisinin belirttiği hususlar ile inceleme elemanının tesbitleri incelenerek, taraflar arasında bir uzlaşma temin edilmeye çalışılmaktadır. Taraflar arasında belli bir vergi ve ceza miktarı üzerinde anlaşma temin edilebilirse, durum bir tutanakla tesbit olunmaktadır. Bu tutanak üç nüsha olarak tanzim edilmektedir ve başkan ve üyeler ile mükellef bu nüshaları imzalar, bir nüshası hemen mükellefe, bir nüshası da 3 gün içinde rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilmektedir<sup>(18)</sup>. Gönderilen bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçtiği için ilgili vergi dairesi, bu belge üzerine tarhiyatını yapabilir. Ayrıca başka bir tahakkuk belgesi düzenlenmesine gerek yoktur.

Uzlaşma tutanağında şu hususların bulunması lazımdır: Mükellefin adı soyadı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi, hesap numarası, incelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, salınacak vergi ve kesilecek ceza tutarı ile üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarı, incelemeyi yapının adı soyadı ve ünvanı ayrıca uzlaşma ile ilgili gerekçe ve açıklamalar.

Uzlaşmanın vaki olmaması hali için yönetmelikte iki ayrı tabir kullanılmıştır: Bunlar uzlaşmanın temin edilmemesi ve uzlaşmaya varulmaması tabirleridir.

Aşağıdaki hallerde uzlaşma temin edilmemiş sayılır:

Mükellefin bilinen en son adresine posta veya memurla tebligat yapılamaması, yani uzlaşmaya rağmen mükellefin uzlaşma toplantısına katılmaması, yönetmelikte uzlaşmanın temin edilmemesi olarak ifade edilmektedir. Bu gibi halleri tesbit eden tutanak komisyon üyeleri tarafından uzlaşma günü imzalanmaktadır.

Mükellefin uzlaşma görüşmelerine katıldığı halde ödenecek vergi ve ceza miktarları hakkında komisyonla bir uzlaşmaya varamaması, uzlaşma tutanağını imza etmemesi veya ihtirazi kayıtla imza etmek istemesi hallerinde, tarh öncesi uzlaşma yönetmeliğinde uzlaşmanın sağlanamaması halleri olarak sayılmış bulunmaktadır<sup>(19)</sup>. Bu gibi hallerde, düzenlenecek tutanak, komisyon üyeleri ve mükelleflere (son iki halde sadece komisyon üyelerince) imzalanmaktadır.

Uzlaşmanın temin edilmemesi ve uzlaşmanın sağlanmaması halleri de aynı sonucu doğurmaktadır. Her iki halde de inceleme elemanı bu hususu

(18) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 15.

(19) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 12.

uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda açıklar ya da raporla birlikte bir yazı ile durum vergi dairesine muhakkak bildirilmektedir<sup>(20)</sup>.

Rapora istinaden tanzim edilen vergi ve ceza ihbarnamelerinin mükellefe tebliğinden sonra, mükellef 30 gün içinde şu yollara başvurabilir:

- 1 – V.U.K. nun 376. maddesine göre ceza indiriminden yararlanabilir.
- 2 – Vergi mahkemesine müracaat edebilir.
- 3 – Tarhiyat sonrası uzlaşmayı isteme hakkı yoktur.

#### D – Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

Yetkili tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşma neticesinde mükellefle birlikte düzenledikleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilmesi gerekir. Bu tutanaklarla tesbit edilen hususlar hakkında, mükellef veya ceza muhatabı dava açamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunamaz<sup>(21)</sup>. Çünkü taraflar uzlaşma komisyonunda karşılıklı olarak anlaşmış olduklarına göre artık tutanakla yapılan tesbitler dışında ve üzerinde tartışma yapılamaz.

Tutanakla yapılan tesbitler, mükellefin kayıtlı olduğu vergi dairesince derhal yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu husus emredici bir hüküm olup, muhakkak vergi dairesi tarafından uyulması icap eder. O halde uzlaşma kesindir, dava konusu yapılamaz. Aynı zamanda uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında, V.U.K. nun 376. maddesine göre cezalarda indirim uygulamasında istenilemez<sup>(22)</sup>. Ayrıca uzlaşılan vergi ve cezalar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında tesbit edilen vergi ve cezalar ile üzerinde uzlaşılan konulardan dolayı dava açılmayacağına ve hiçbir merciye şikayette bulunulamayacağına göre, yapılan işlemlerde bir hata varsa ne olacaktır?

Bu gibi durumlara çok nadiren de olsa uygulamalarda rastlanmaktadır. Böyle durumlarda eğer yapılan hata V.U.K. nun 117. ve 118. maddelerindeki vergi hataları türünde ise, bunların zaman aşımı süresi içinde düzeltilmesi gerekir düşüncesindeyiz. Zira, daha önce düzeltme bahsinin açıklanması sırasında ifade etmiş olduğumuz gibi, yapılan hata konusunda mahkemé karar vermemiş olması şartıyla zaman aşımı süresi içinde, mahkemenin karara bağlandığı işlemlerinde bile hatalar giderildiğine göre tarh öncesi uzlaşma komisyonunda karara bağlanan işlemlerde mevcut hatalarında düzeltilmesi icap eder. Aksi görüşte olan kişiler de bulunmaktadır<sup>(23)</sup>.

(20) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 15.

(21) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 18.

(22) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 16.

(23) Bkz. Karşılı Selçuk, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesinde, Uzlaşma Kurumları, basılmamış Yüksek Lisans Tezi İstanbul 1989. s. 103. Aksi görüş zira, tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağı imzalanmadan önce, gerek komisyon gerekse mükellefe raporu iyice okuyup anlayabilmeleri için belli bir süre verilmektedir. Esasen ra-



Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda, uzlaşma görüşmeleri sonucu uzlaşma sağlandığı takdirde, buna ilişkin tutanak (bu tutanak aynı zamanda tahakkuk fişi yerine geçmektedir) mükellefe veya ceza muhatabına vergi ve cezaların ödeme zamanından önce tebliğ edilmişse, kanuni ödeme süresi içinde, ödeme süresi geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise, tutanağın tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödeme süresi geçmiş olan vergi ve cezaların ödenmesi gerekmektedir<sup>(24)</sup>. Uzlaşılan vergi ve cezaların bu süreler içinde yatırılmaması uzlaşmayı geçersiz kılmaz.

### III- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Genel Değerlendirilmesi

- Mükellef ve ceza muhatabları, artan gecikme faizi oranları dolayısıyla davayı kaybetmeleri halinde ağır bir yük altında kalacaklarından, uzlaşmayı tercih etmektedirler.

- Vergi uygulamasında mükellef ve ceza sorumlularının bazı tereddütleri varsa, incelemede bulunan farklar komisyonunda görüşülürken ikna olmakta, bu tereddütler giderilmektedir.

- Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, vergi dairelerinin yükünü önemli ölçülerde azaltmış bulunmaktadır.

- Vergi dairelerine sadece, uzlaşılan vergi ve cezanın tahsili işi kalmaktadır.

- Kamu alacağının uzlaşma ile alınması, tahsilini hızlandırmakta ve dolayısıyla etkinliğini artırmaktadır.

- Modern vergiciliğin gereği vergi idaresi mükellefle devamlı ihtilaflı olmaktan kurtulmaktadır.

- İnceleme elemanlarının raporlarını, bu müessese dolayısıyla, inceleme elemanlarından oluşan komisyonunda hem uzlaşmadan önce hem de uzlaşma toplantısında mükelleflerin iddiaları açısından yeniden değerlendirilmektedir. Böylece, bir çok hususta, vergi yönetimi mükelleflerin ne düşündüğünü ve görüşlerini öğrenerek, olayları bir başka açıdan görme yönünden faydalar sağlamaktadır.

- Tarhiyat öncesi uzlaşma yargı organlarına intikal ederek, uyumsuzluk sayısının azalmasını sağlayacaktır. Bu husus bir taraftan yargının yükünü sayısal olarak azaltırken, diğer taraftan yargı organlarının rahat çalışmasına, yani daha sağlıklı kararlar vermesini sağlamış olur.

- Şüphesiz, Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin, inceleme elemanlarının yükünü arttırdığı gerçeğini de hiç unutmamak gerekir. Aslında, tahsil edilecek vergi ve cezaların doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak olan vergi incelemeleri kolay bir iş olmayıp, bilgili dürüst ve iyi ahlâk sahibi inceleme elemanları tarafından yapıldığı takdirde büyük toplumsal yararlar sağlanmaktadır.

---

porlar çok iyi okunmakta, hatta inceleme elemanlarınca oluşturulan bir rapor okuma komisyonundan geçirilmektedir. Bütün bunlara rağmen gözden kaçabilen hata ve yanlışlıklara çok az sayıda dahi olsa, rastlanabilmektedir. Ancak, mükellefin tedbirli olması gerektiği varsayımından hareketle, yanlışlıkla yapılan hatayı girmemesi kendisini sorumluluktan kurtaramaz. Öte yandan T.Ö.U.Y. göre uzlaşma kesindir.

24) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 18.