

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE

UZLAŞMA

Tahir ERDEM
Gelirler Kontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 311
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2007 - 6

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaası

İstanbul Yolu 12. Km. Dökmeci Sanayi Sit. 10. Cad. No:5/8 Şaşmaz/ANKARA
(0.312) 278 43 56

Baskı Tarihi

25 Mayıs 2007

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgileneceğe yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2007-6 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Kontrolörü Tahir Erdem tarafından hazırlanan “**Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
--------------------	----------

BÖLÜM I

UZLAŞMA MÜESSESESİ

A.	UZLAŞMA MÜESSESESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	3
1.	VERGİ İLİŞKİSİ VE VERGİ SİSTEMİ	3
1.1.	VERGİ İLİŞKİSİ	3
1.2.	VERGİLENDİRME İLKELERİ	5
1.2.1.	Verginin Yasallığı İlkesi Ve Kapsamı	7
1.2.2.	Vergi Adaleti İlkesi	11
1.2.2.1.	Vergileirmede Genellik ve Eşitlik İlkesi	12
1.2.2.2.	Verginin Mali Güce Göre Alınması	12
1.2.3.	Verginin Zorunlu ve Karşılıksız Olarak Alınması	14
1.3.	VERGİ SİSTEMİ	15
1.3.1.	Genel Yapı	15
1.3.2.	Vergi İlişkinin Somutlaşma Süreci	17
1.3.2.1.	Yasama Organının Vergileendirme İradesinin Vergi İdaresinin İşlemlerine Geçişİ	17
1.3.2.2.	Vergi İlişkinin Somutlaşma Aşaması	18
1.3.3.	Beyan Sistemi ve Önemi	22
2.	UZLAŞMANIN VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ	27
2.1.	UZLAŞMANIN TANIMI	27
2.2.	UZLAŞMANIN AMACI VE VARLIK NEDENİ	29
2.2.1.	Vergisel Gerekçe	29
2.2.2.	Ekonomik Gerekçe	32
2.2.3.	Psikolojik Gerekçe	33
3.	UZLAŞMANIN HUKUKİ BOYUTU :	34
3.1.	UZLAŞMANIN HUKUKİ MAHİYETİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER ..	34
3.2.	UZLAŞMANIN HUKUKİ MAHİYETİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME	39
3.3.	UZLAŞMA YETKİSİNİN SORGULANMASI	40
4.	UZLAŞMANIN HUKUKİ SONUÇLARI VE ETKİLERİ	45
4.1.	UZLAŞMANIN MUHTEMEL SONUÇLARI	45
4.1.1.	Uzlaşmanın Gerçekleşmesi (Sağlanması)	45
4.1.2.	Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi (Vaki Olmaması)	46
4.1.3.	Uzlaşmanın Temin Edilememesi	46

4.2.	UZLAŞMANIN HUKUKİ ETKİLERİ	46
4.2.1.	İhtilafın Çözüm Yollarına Etkileri	46
4.2.1.1.	Dava Açma Hakkına Öncelik Teşkil Eder	46
4.2.1.2.	Dava Açma Süresini Etkiler	48
4.2.1.3.	Cezalarda İndirim Hakkına Öncelik Teşkil Eder	52
4.2.1.4.	Uzlaşma Türünde Tercihin Etkileri	52
4.2.2.	İhtilaf Konusu Olaya Etkileri	53
4.2.2.1.	İhtilafı Taraflar Açısından Kesin Olarak Neticelendirir	53
4.2.2.2.	Uzlaşmadaki Hatanın Uzlaşmanın Kesinliğine Etkisi	54
4.2.3.	Uzlaşmanın Ödeme Sürecine Etkisi	56
4.2.4.	Uzlaşmanın Sağlanmış Olmasının İdarenin İnceleme Yetkisine Etkisi	57
4.2.5.	Uzlaşmanın Sağlanmış Olmasının Takdir Sürecine Etkisi	60
5.	UZLAŞMA MÜESSESESİNİN ALTERNATİFLERİ	61
5.1.	İDARİ ALTERNATİF	61
5.1.1.	Cezalarda İndirim	61
5.2.	YARGI YOLU	65
5.2.1.	Genel Çerçeve	65
5.2.2.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Açısından Dava Yolu	66
5.2.3.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Açısından Dava Yolu	67
B.	TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ	68
1.	TARİHSEL GELİŞİM	68
1.1.	Uzlaşmanın Getiriliş Amacı Ve Uzlaşma Gerekçeleri	68
1.2.	Uzlaşma Konusunda Yapılan Yasal Düzenlemeler	71
1.2.1.	205 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	71
1.2.2.	3239 sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme	72
1.2.3.	4008 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	72
1.2.4.	4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	72
1.2.5.	4444 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	78
2.	UZLAŞMA MÜESSESESİNE İLİŞKİN VERGİ MEVZUATINDAKİ MEVCUT YAPI	80
3.	UZLAŞMANIN KONUSU	82
4.	UZLAŞMANIN TARAFLARI	85
5.	UZLAŞMA TÜRLERİ	85
5.1.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	85
5.2.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	86
5.3.	Birbiri İle Olan İlişkisi	86

BÖLÜM II
TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

A.	HUKUKİ DAYANAK	.87
1.	YASAL DÜZENLEME	.87
2.	İDARİ DÜZENLEMELER	.88
2.1.	TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA YÖNETMELİĞİ	.88
2.2.	VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞLERİ	.88
B.	TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KONUSU	.88
C.	TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI	.91
1.	DAYANAK BAKIMINDAN TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI	.93
2.	YETKİ BAKIMINDAN TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI	.96
3.	NİTELİK BAKIMINDAN TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI	.97
4.	KAÇAKÇILIK FİİLLİ İLE SEBEPOLUNAN VERGİ ZİYAINA İLİŞKİN VERGİ/CEZA	.98
4.1.	VUK'UN GEÇİCİ 27'NCİ MD. UYGULANACAK TARHİYATA İLİŞKİN VERGİ/CEZA	.100
4.1.1.	Kaçakçılık Fiilleri İle Sebep Olunan Cezanın Dışındaki Cezaların Durumu	.110
5.	VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ HUSUSLAR	.111
5.1.	CEZANIN VERGİ İNCELEMESİNE DAYALI OLARAK KESİLMESİ	.112
5.2.	CEZANIN VERGİ, RESİM VE HARÇ NİTELİĞİNDE KAMU ALACAĞINA İLİŞKİN OLMASI	.113
6.	TARHİYAT ÖNCESİNDE KISMİ UZLAŞMA İMKANI	.114
D.	TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİNİN İŞLEYİŞİ	.114
1.	BAŞVURU KOŞULLARI VE ŞEKLİ	.115
1.1.	Uzlaşma Talebi	.115
1.1.1.	Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar	.116
1.1.1.1.	Nezinde İnceleme Yapılanlar	.116
1.1.1.2.	Gıyabında İnceleme Yapılanlar	.117
1.1.2.	Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Yer	.118
1.1.3.	Uzlaşma Talebinin Şekli	.118
1.1.4.	Uzlaşma Talep Süresi	.120
1.1.5.	Uzlaşma Talebinden Vazgeçilmesi	.121
1.2.	Uzlaşma Talebinin Değerlendirilmesi	.122

1.3.	Uzlaşma Gününün Tespiti	123
1.4.	Tarhedilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi	123
2.	TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI	124
2.1.	KOMİSYONLARIN TEŞEKKÜLÜ	124
2.1.1.	Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili	124
2.1.1.1.	Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelere İlişkin Komisyon Teşekkülü	124
2.1.1.2.	Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelere İlişkin Komisyon Teşekkülü	125
2.1.2.	Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili	126
2.1.2.1.	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde	126
2.1.2.2.	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde	126
2.1.2.3.	Ortak Hükümler	127
2.1.3.	Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili	128
2.2.	KOMİSYONLARIN YETKİ SINIRI	128
2.3.	KOMİSYONLARIN ÇALIŞMA ESASLARI	129
2.3.1.	Komisyonların Toplanması	129
2.3.2.	Komisyonların Karar Alma Süreci	129
3.	UZLAŞMA GÖRÜŞMESİNİNİ MUHTEMEL SONUÇLARI	130
3.1.	İHTİLAF ETKİLERİ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN SONUÇLARI	130
3.1.1.	Uzlaşmanın Gerçekleşmesi	131
3.1.2.	Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi	131
3.1.3.	Uzlaşmanın Temin Edilememesi	132
3.2.	İDARİ İŞLEME ETKİLERİ BAKIMINDAN UZLAŞMA SONUÇLARI	133
3.2.1.	Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi	134
3.2.1.1.	Uzlaşmanın Sağlandığına İlişkin Tutanak	134
3.2.1.2.	Uzlaşmanın Sağlandığına İlişkin Tutanağı Etkileri	134
3.2.1.3.	Uzlaşmanın Gerçekleşmemiş Olmasına İlişkin Tutanak	135
3.2.1.4.	Uzlaşmanın Temin Edilememiş Olmasına İlişkin Tutanak	136
3.2.2.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tutanağının Kesinliği	137

BÖLÜM III
TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

A.	HUKUKİ DAYANAK	138
1.	YASAL DÜZENLEME	138
2.	İDARİ DÜZENLEMELER	139
2.1.	UZLAŞMA YÖNETMELİĞİ	139
2.2.	VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞLERİ	139
B.	TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KONUSU	139
C.	TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KAPSAMI	144
1.	DAYANAK BAKIMINDAN TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KAPSAMI	145
2.	YETKİ BAKIMINDAN TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KAPSAMI	149
3.	NİTELİK BAKIMINDAN TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KAPSAMI	149
4.	TARHİYAT SONRASINDA KISMİ UZLAŞMA İMKANI	149
D.	TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA MÜESSESESİNİN İŞLEYİŞİ	150
1.	UZLAŞMA KOŞULLARI	150
2.	BAŞVURU ŞEKLİ	152
2.1.	UZLAŞMA TALEBİ	152
2.1.1.	Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar	152
2.1.2.	Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii	153
2.1.3.	Uzlaşma Talebinin Şekli	153
2.1.4.	Uzlaşma Talep Süresi	154
2.1.5.	Uzlaşma Gününün Tespiti	155
3.	UZLAŞMA KOMİSYONLARI	157
3.1.	UZLAŞMA KOMİSYONLARININ KURULUŞU VE TÜRLERİ	157
3.1.1.	Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	157
3.1.2.	Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	158
3.1.3.	Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	158
3.1.4.	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	158
3.1.5.	Merkezi Uzlaşma Komisyonu	159
3.2.	UZLAŞMA KOMİSYONLARININ YETKİ PAYLAŞIMI	159
3.2.1.	Komisyonların Yetkileri ve Sınırları	161
3.2.1.1.	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde	162
3.2.1.1.1.	Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları	163
i.	İl Merkezlerindeki Vergi Daireleri	163
ii.	İl Merkezleri Dışındaki Vergi Daireleri	164

iii.	Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları	165
3.2.1.1.2.	Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	165
3.2.1.1.3.	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	167
3.2.1.1.4.	Merkezi Uzlaşma Komisyonu	168
3.2.1.2.	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde	169
3.2.1.2.1.	Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları	169
3.2.1.2.2.	Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	170
3.2.1.2.3.	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	171
3.2.1.2.4.	Merkezi Uzlaşma Komisyonu	171
3.2.1.3.	Özellikli Hususlar	172
3.3.	KOMİSYONLARIN ÇALIŞMA ESASLARI	173
3.3.1.	Ön İnceleme	173
3.3.1.1.	Uzlaşma Talebinin Reddi	173
3.3.1.2.	Uzlaşma Davetiyesi Gönderilmesi	174
3.3.2.	Uzlaşma Görüşmesi	174
4.	UZLAŞMA GÖRÜŞMESİNİNİ MUHTEMEL SONUÇLARI	175
4.1.	İHTİLafa ETKİLERİ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN SONUÇLARI	175
4.1.1.	Uzlaşmanın Gerçekleşmesi	176
4.1.2.	Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi	176
4.1.3.	Uzlaşmanın Temin Edilememesi	177
4.2.	İDARİ İŞLEME ETKİLERİ BAKIMINDAN UZLAŞMA SONUÇLARI	178
4.2.1.	Uzlaşmanın Gerçekleşmesi Durumunda İdari İşlemin Kesinlik Kazanması	178
4.2.2.	Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi Durumunda İdari İşleme Etkisi	178
4.2.3.	Uzlaşmanın Temin Edilememiş Olmasına Durumunda İdari İşleme Etkisi	179
	SONUÇ	180
	EKLER	184
	KAYNAKÇA	191

GİRİŞ

Uzlaşma, ihtilafli bir alanda tarafların karşılıklı irade uyumu sağlamak suretiyle ihtilafı sonlandırmalarıdır. Uzlaşma kavramının Vergi Hukukundaki karşılığı ise, daha teknik niteliktedir. Bu kavram, vergilendirme ilişkisinin tesisinde idarenin tek taraflılık ve icrailik niteliği ön plana çıkan tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin yargı yoluna başvurulmaksızın idari aşamada görüşülerek çözüme kavuşturulmasını ifade etmektedir.

Bu yönü ile, ihtilaf konusu edilebilecek olan idari kimliğe haiz vergilendirme işlemlerinin idari aşamada sonuçlandırılmasını amaçlayan uzlaşma, vergi sisteminin daha etkin ve ekonomik şekilde işlemlerini, uyuşmazlıkların idare ve yükümlü açısından psikolojik ve ekonomik yönden en az maliyetle sonuçlandırılmasını sağlayan bir araç olarak varlık kazanmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde uyuşmazlıkların çözümünde bugün için önemli bir uygulama alanına sahip olan uzlaşma müessesesi, özellikle, vergi ilişkisine etkileri ve hukuki niteliği bakımından kendine özgü bir yapıya sahiptir. Ancak, kanaatimizce vergi sisteminde önemli bir yere sahip olan uzlaşma müessesesinin doktrinde yeterli düzeyde irdelendiğini söylemek güçtür.

Bu çalışmamız kapsamında, vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenmesi konusunda en etkili ve en sık kullanılan müesseselerden biri olarak uzlaşma kurumuna ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

Temel olarak üç bölümden oluşan çalışmamızın ilk bölümünde, uzlaşma müessesesinin hukuki niteliği ve vergi ilişkisindeki yerinin tespiti bakımından, öncelikle vergi ilişkisi ile vergilendirme süreci ve ilkeleri üzerinde durulacaktır. Vergi ilişkisi ile vergilendirme sü-

reci ve ilkeleri özetlendikten sonra, uzlaşma müessesesinin vergilendirme sürecindeki yeri tartışılacaktır. İzleyen aşamada ise uzlaşmanın hukuki niteliği ve uzlaşma yetkisi üzerinde durulacaktır. Uzlaşma müessesesinin hukuki sonuçları ve etkileri değerlendirildikten sonra, uzlaşma müessesesinin alternatifleri incelenecektir. İlk bölümde ikinci ana başlık olarak Türk Vergi Sisteminde uzlaşma müessesesinin getiriliş süreci ve tarihsel gelişimi incelenerek mevcut yapı ortaya konulacaktır. Ayrıca, uzlaşma müessesesinin konusu ve türleri açıklanarak ilk bölüm bitirilecektir.

İkinci ve üçüncü bölümde ise tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma konuları üzerinde durulacaktır. Kanun sistematığına bakıldığında, önce VUK'un ek 1'inci maddesinde "uzlaşma" başlığı altında tarhiyat sonrası uzlaşma düzenlenmiş, daha sonra ise, VUK'un ek 11'inci maddede tarhiyat öncesi uzlaşmaya yer verilmiştir. Bu Çalışmada ise, uzlaşmanın kapsamı irdelenirken, Usul Yasası'nda izlenen sıralama yerine, işlem akışına uygun olarak öncelikle tarhiyat öncesi ve daha sonra ise tarhiyat sonrası uzlaşma ele alınacaktır.

BÖLÜM I

UZLAŞMA MÜESSESESİ

A. UZLAŞMA MÜESSESESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

1. VERGİ İLİŞKİSİ VE VERGİ SİSTEMİ

1.1. VERGİ İLİŞKİSİ

Vergi ilişkisi, devlet ve kişiler arasında devletin vergilendirme amaçları çerçevesinde Vergi Hukuku kurallarına göre kurulan ve ilgililerine çeşitli hak veya yükümlülükler sağlayan münasebetleri ifade etmektedir. Vergi ilişkisi, temel olarak vergilendirme amacı doğrultusunda iki şekilde ortaya çıkar. Maddi anlamda parasal olarak verginin ödenmesini ifade eden **vergi borcu** ile bu maddi amacın sağlanmasına yönelik bir takım şekli yükümlülükleri içeren **vergi ödevi**dir.

Bu noktada, **vergi borcu ilişkisi** maddi vergi mükellefiyeti de denilen alacak-borç ilişkisini ifade ederken, **vergi ödevi ilişkisi** ise, vergilendirme sürecinde ortaya çıkan şekli ödevleri ifade etmektedir. Dolayısıyla, vergi ilişkisinde, bu ilişkinin bir tarafı devlet olmakla birlikte, diğer yanda yer alan kişilerin, duruma göre, mükellef, sorumlu ya da muhatap olarak vergi borcunu ödeme dışında bazı biçimsel ve usule ilişkin ödevleri de vardır.¹

Vergi, içerdiği parasal yükümlülük nedeniyle devletle kişi arasında-

¹ - Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, Ekim 1997, s: 77.

ki ilişki esasen mali bir nitelik arz etmektedir. Bu ilişkinin alacaklısı konumunda devlet yer alırken, borçlusu konumunda ise vergi mükellefi bulunmaktadır.

Bu mali ilişkinin ekonomik temeli devletin üstlendiği fonksiyonların ifası için gerekli finansman ihtiyacıdır. Dolayısıyla, vergi, devlet açısından kamu hizmetlerinin temel finansman aracı niteliği taşımaktadır. Vergi ilişkisinin “alacaklısı” sıfatıyla harekete geçmek devlet açısından, belli anlayışlara göre bir hak, bir zorunluluk ya da bir yetkidir. Belirli kamu hizmetlerini yürütmeyi üstlenen devletin, bu hizmetlerin finansmanını sağlaması da bir gerekliliğin ötesinde görev olarak düşünülebilir.²

Nitekim, devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve kimi temel hedeflere ulaşabilmesi için düzenli mali kaynaklara gereksinimi bulunmaktadır; devletin kendisine yüklenen görevleri ve istenilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergi koyma yetkisini kullanarak sağlaması gerekir, işte bu yönü ile vergi koyma yetkisinin kullanılması, siyasal ve ekonomik bir zorunluluktur.³

Diğer yandan, kamu ekonomisi ilkeleri uyarınca kamu hizmetlerinin finansmanına katılma aracı olan vergi, yükümlüsü konumundaki mükellefler açısından aynı zamanda anayasal bir ödev niteliği taşımaktadır.⁴

2 - Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı. Ankara, Turhan, 2003, s: 2.

3 - Serkan Açar, “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarihi”, www.idare.gen.tr/tarih.htm (17.03.2006)

4 - Öncel, Kumrulu ve Çağan, s: 2

1.2. VERGİLENDİRME İLKELERİ

Vergi Hukuku, kamusal yarar ile bireysel çıkarların çatıştığı bir alandır. Bireysel çıkar olgusu, bireyin yasal çerçeve içinde mümkün olan en az vergi yüküne muhatap olma eğiliminden kaynaklanır. Kamusal yarar ise vergi idaresi tarafından verginin, kamusal harcamaların kaynağını oluşturması nedeni ile tam ve zamanında alınmasından doğan yarardır.⁵

Bu çerçevede, çıkarların çatıştığı vergileme alanında, kamu gücünü elinde bulunduran devlet karşısında daha güçsüz konumda bulunan ve vergi yükünü taşıyan bireyler açısından, hukuk devletinin bir yansıması olarak vergilemede belirlilik ve açıklık sağlanmak üzere hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik sağlayan temel ilkeler benimsenmiştir.

Vergi ilişkisi çerçevesinde, hem vergilendirmenin ve vergilendirme işlemlerinin muhatapları (vergi yükünü taşıyanlar) hem de vergilendirmenin hizmet ettiği amaç bağlamında vatandaşlar (kamu hizmetlerinden faydalananlar) olmak üzere toplumun iç içe geçmiş iki önemli alanı kesişmektedir. Dolayısıyla, vergilendirmeye ilişkin kuralların ve uygulamaların hem vergiyi yüklenen hem de verginin finanse ettiği alan içinde bulunanları hukuksal çerçevede adaletli, eşitlikçi, açık bir şekilde kavraması anlamında vergi sisteminin belirli temel kurallara uygun olarak işlemesi gerekmektedir. Bu temel ilkeler, en üst hukuk kaynağı olarak Anayasamızın bir yandan doğrudan vergiye ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde 73'üncü maddesinde belirlenirken diğer yandan sosyal hukuk devleti kavramı ile diğer maddelerinde ele alınmıştır.

5 - Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, Alfa, 1998, s: 1-3.

Vergilendirme taşıdığı hassasiyetten dolayı keyfiliğe tahammülü olmayan bir alandır. Bu bağlamda, vergilendirme alanına yönelik temel ilke ve kurallar vergi sistemine yön vermektedir. Vergi ödevine ilişkin temel ilkeler Anayasamızın “Temel Haklar ve Ödevler”i düzenleyen İkinci Kısımın “Siyasî Haklar ve Ödevler”in tanımlandığı Dördüncü Bölümünün “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Anayasamızın “**vergi ödevi**” başlıklı 73’üncü maddesi;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” şeklindedir.

Anayasamızda vergi kavramı tanımlanmamış olmasına karşın, vergi ödevi düzenlemesi altında vergilendirmeye ilişkin temel ilkeler ortaya konulmuştur. Bu çerçevede, vergi sistemimizde, vergilendirmeye ilişkin temel ilkeler verginin yasallığı, verginin genelliği ve eşitliği, verginin adaletli ve dengeli olarak mali güce göre alınması ve verginin zorunlu ve karşılıksız bir kamu yükümlülüğü olmasıdır. Bu ilkelere sırası ile izleyen bölümlerde değinilmiştir.

1.2.1. Verginin Yasallığı İlkesi Ve Kapsamı

Vergilendirmede kanunilik ya da yasallık ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak Yasama Organı tarafından ve kanunla konulabileceğini, değiştirilebileceğini veya kaldırılabilceğini ifade etmektedir. Bu anlamda, kanun dışındaki hukuki düzenlemelerle olağanüstü hal ve durumlar dışında vergi ve benzeri mali yükümlülükler ihdas edilemez ve bunlar üzerinde düzenleme yapılamaz. Yasallık ilkesi ile ulaşılmak istenen yegane hedef, keyfi ve takdire dayalı eylem ve işlemlerin önlenmesidir. Yasallık ilkesi, vergi ve benzeri mali mükellefiyetlerle ilgili düzenlemelerin halkın rızasına uygun tarzda, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından belirgin, kesin, açık ve anlaşılır bir şekilde gerçekleştirilmesini öngörerek hukukun üstünlüğü güvencesini hissettirir.⁶

Verginin yasallığı ilkesi, kişilerin gelirleri, mal varlıkları ve harcamaları üzerine konulacak vergilere, kendi temsilcilerinden oluşan yasama organı aracılığı ile rıza göstermeleri düşüncesini yansıtmaktadır.⁷

Verginin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini kullandığı sırada tesis edeceği objektif işlemler ve daha sonra tesis edilecek subjektif işlemler bakımından bireyi koruyucu işlev gördüğü gibi, aynı zamanda, vergi kanunları çerçevesinde doğan alacak hakkının gerçekleştirilmesi olanağını (meşruluğunu) da devlete sağlamaktadır. Bu çerçevede, vergi kanunları uyarınca doğan vergi alacağını ka-

6 - Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi, 2004, s: 76.

7- Yusuf Karakoç, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, 13. Cilt, Ankara, 1996, s: 321-322.

nuna uygun şekilde tahsil etme konusunda bağıli yetki ile donatılmış olan vergi idaresi, subjektif vergilendirme işlemleri tesisinde kanunilik ilkesini bertaraf edemez. Bu temel yaklaşımın neticesinde de, vergi ilişkisinin özü bakımından, vergilerin kanuniliği ilkesi vergi hukukuna tümüyle egemendir. “vergi boşluğu” ne idare ne de yargı tarafından doldurulamaz. Buna karşılık, vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasında usul ve şekle ilişkin kurallarda boşluk bulunduğu takdirde vergi yargısı da hukuk yaratabilecektir.⁸

Verginin yasallığı prensibinin açılımında, vergileme yönünden yasayla belirlenmesi gereken unsurların neler olduğu, diğeri bir ifade ile kanunsuz vergi olmaz ilkesi çerçevesinde nelerin mutlak olarak yasayla belirlenmesi gerektiği sorunu gündeme gelmektedir. Bu sorun, verginin yasallığı ilkesinin kapsamını, daha doğrusu bir verginin yasayla konulmuş sayılabilmesi için soyut vergi kuralının içermesi gereken unsurların neler olduğunu ifade etmektedir.

Anayasa koyucunun, kural olarak vergi ve benzeri her çeşit mali yükümlerin yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını benimsemesi, bu alanda keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını ortaya koymaktadır. Bu noktada, yasakoyucunun, sadece konusunu belli ederek bir mali yükümlerin ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun yasayla konulmuş sayılmasını ve Anayasaya uygunluğunun kabulü için yeterli değildir. Mali yükümlerin, konusu, yükümlülere, matrah ve oranları, muaflik, istisna ve indirimleri, vergiyi doğuran olay, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri

8- Ahmet Kumrulu, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Damıtay Dergisi**, S : 72-73, 1989, s: 15.

vardır. Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümden muaflık, istisna ve indirim yapma kavramları da girmektedir. Vergide muaflık, indirim ve istisna konuları, en az vergi koyma işi ölçüsünde önem taşımaktadır. Anayasanın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükmünü zorunlu sayarken diğer kısmı için zorunluluk öngörmemiş olması düşünülemez. Bu noktada, vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalar da gösterilmesi gerekir. Mali yükümün herkesin mali gücüne göre alınmasını da yasa sağlamalıdır.⁹

Bir mali yüküm, unsurları itibariyle yasada yeterince çerçeveselenmişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan verginin yasallığı prensibinin gerçek anlamı ile varlık kazanabilmesi için, mali yükümlerin belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilecek biçimde yasayla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri ile yaptırımlar ve zamanaşımı, genel ve ortak hükümler halinde yasayla düzenlenmişlerdir. Diğer unsurlar olarak, mükellef (sorumlu), matrah ve oran ile muaflık, istisna ve indirimler her mali yükümün özelliğine göre değişmekte olduğundan, yasal çerçeve, her bir yüküm itibari ile bu unsurları içerecek şekilde çizilmelidir.¹⁰

Vergilemenin yapılabilmesi için gerekli olan verginin konusu, mükellef ya da sorumlusu, oranı, matrahının tespitine yönelik düzenlemeleri gibi temel unsurlarının, ayrıca istisna ve muafiyetlerinin kanunla belirlenmiş olması gerekmektedir. Verginin yasallığı ilkesi,

9 - Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2005, s: 133-134.

10- Gerek ve Aydın, s: 134.

vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup verginin konusunun, oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yöntemi açısından da belirginlik sağlamaktadır. Bu çerçevede, verginin yasallığı ilkesi, vergilerin ve benzeri mali yükümlerin yasa ile getirilmesini zorunlu kılarken, aynı zamanda verginin ana öğelerinin de yasa ile saptanması bakımından bağlayıcı bir kural işlevini görecektir. Dolayısıyla, vergi kanunları ile belirlenecek verginin kurucu temel öğeleri; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü, matrahı ve oranıdır. ¹¹

Temsilsiz vergileme olmayacağı ilkesinin sonucu olarak ortaya çıkan verginin yasallığı ilkesi gereğince, bir verginin kanunla konulup, kanunla kaldırılılabileceği ifade edilirken, arka planda ise, vergilemeye ilişkin temel unsurların ve tarhiyatın bileşenlerinin de kanunla belirlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Nitekim, bu husus, Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında da net olarak ifade edilmiştir.¹²

11- Güneş, s: 119.

12- Anayasa Mahkemesi Kararı, 31.03.1987, 20/9. (Güneş, s: 121); “Mahkemenin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlünün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlünün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla koyulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin **matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımaları, yukarı ve aşağı sınırlar** gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.”

Verginin yasallığı prensibi yönünden iade edilmesi gereken bir diğer husus ise, verginin yasallığı ilkesine göre vergi kurallarının şekli ve maddi anlamda kanuna dayanması gerekliliğidir. Şekli anlamda kanun, Anayasada belirlenen kanun koyma usulüne uygun olarak, yasama organı tarafından çıkartılır. Maddi anlamda kanun ise, genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren bir işlemdir.¹³ Maddi anlamda kanunun, mutlaka yasama organı tarafından çıkarılması gerekli değildir. Ancak, verginin yasallığı ilkesi gereği, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelir.¹⁴

1.2.2. Vergi Adaleti İlkesi

Vergi adaleti, sosyo-ekonomik içeriği ön plana çıkan, ideolojiye, yere ve zamana göre değişen nispi bir kavramdır. Bu kavramın hukuki içeriğini anayasal kurallar belirlemektedir. Doktrinde, vergi adaleti, yatay adalet ve dikey adalet olarak iki şekilde ele alınmaktadır. Yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda bulunan kişilerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulmalarını ifade eder. Dikey adalet ise, vergilendirme bakımından farklı şartlar taşıyan kişilerin farklı vergi uygulamalarına tabi tutulmalarını öngörmektedir.

Yatay adalet, kanun önünde eşitli ilkesinin bir sonucu olup, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Dikey adalet ise, kanun koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına göre biçimlenir.¹⁵

13- Karakoç, s: 323.

14- Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s: 103.

15- Çağan, s: 148.

Vergi adaleti bir yandan vergilerin genel olması yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri ölçüsünde farklı davranılması, diğer yandan da vergilerin ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler. Vergi adaletinin her iki yönü çoğu kez açık olarak belirlenebilirse de, ölçüsü aynı açıklıkla belirlenemez. Parlamento çoğunluğunun siyasi karar alma sürecinde egemen olduğu demokratik ülkelerde, vergi adaleti hukuki ve ekonomik bir sorun olmanın yanı sıra, aynı zamanda siyasi bir sorundur. Buna karşın, Anayasanın sosyal hukuk devleti ve vergi ödevine ilişkin hükümlerinde vergi adaletinin geleneksel bir kısım ilkeleri çıkarılabilir.¹⁶

1.2.2.1. Vergilendirmede Genellik ve Eşitlik İlkesi

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri geleneksel vergi adaleti ilkeleridir. Vergilendirmede genellik ilkesi bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Günümüzde bu ilke herkesin bir şekilde geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile gerçekleşmektedir. Hukuk devleti kavramı açısından vergilendirmede genellik ilkesi ile yasa önünde eşitlik ilkesi çakışmaktadır. Nitekim, eşitlik ilkesinin bir gereği olarak vergi yasalarının genel nitelikte olması gerekir. Bu noktada, vergilendirmenin genel olması, eşit olmasının ön koşuludur.¹⁷

1.2.2.2. Verginin Mali Güce Göre Alınması:

Mali güce göre vergilendirme, vergi adaleti kavramının objektif bir kritere bağlanması çabasının sonucunda ortaya çıkmıştır. Vergi ada-

16- Karakoç, s: 336.

17- Öncel, Kumrulu ve Çağan, s: 40-41.

letin temini açısından herkesin mali gücü ile orantılı vergi yükü taşıması düşüncesinin ürünü olan bu yaklaşım, vergi ödeme gücü az olandan az, çok olandan çok vergi alınması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, vergi adaleti vergilemede eşitliğin önüne geçmektedir.

1961 Anayasası'nın "vergi ödevi" başlıklı 61'inci maddesiyle hukukumuzda yerini alan "mali gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü" 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde de korunmuştur. Bu bağlamda, anayasal ilke niteliğini alan kavram, kişi ve kurumların ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarını anlatmaktadır. Mali gücün göstergeleri olan gelir, servet ve harcamalar esas alınarak, vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı hedeflenmektedir. Bu noktada, mali güç, ödeme gücünün ya da vergiyi yükleme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan malî güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasakoyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir.¹⁸

Vergilendirme sürecini çözümlemek ve devletin vergi yükünü adaletli bir şekilde dağıtmak anlamında mali güce ulaşma yöntemi önem arz etmektedir. Bu noktada, vergi adaletinin temini, esas itibari ile vergilendirme yetkisinin varlık kazandığı vergi yasaları ile gündeme gelmektedir. Nitekim, vergilendirme, kişilerin mali gücüne göre adaletli ve dengeli bir yapıyı arzu etmekle birlikte, vergilendirmeye hakim ilkeler fiilen mevcut vergi yasaları üzerinden işlete-

18- AYMK, 07.11.1989, E.1989/6, K.1989/42, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-42.htm> Bknz; Gerek ve Aydın, s: 49-50.

bilmektedir. Bu bağlamda, Anayasada yer alan ilkelerden verginin yasallığı çerçevesinde vergileme yapılabileceğinden, diğer bir Anayasal ilke olan mali güce ulaşma gayreti ya da hedefi de ancak mevcut mali mevzuatın (yasaların) elverdiği ölçüde olanaklıdır.

1.2.3. Verginin Zorunlu ve Karşılıksız Olarak Alınması

Vergilendirme ilişkisinin temelindeki hukuki dayanak noktası devletin mali egemenliğidir.¹⁹ Dolayısıyla, vergi ilişkisi, taraflar arasında eşitsizliğin söz konusu olduğu statü hukukunun tam olarak yansımaları niteliğindedir. Maddi vergi borcu olarak parasal bir yükümlülüğü içeren vergi ilişkisinin temelinde, sözleşme ya da haksız fiil gibi unsurlar değil, devletin tek taraflı iradesi ile ortaya koymuş olduğu vergileme iradesi bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile, vergi alacağı, doğrudan devlet iktidarına dayanmaktadır. Bu iradeye tanınan üstünlük ise kamu yararı fikrinden beslenmekle birlikte, tamamen keyfi ve sınırsız değildir. Vergileme dahil tüm yasama faaliyetlerinin sınırı üstün hukuk kuralları ile belirlenmiş ve anayasada şekillenmiştir.

Vergi zorunlu bir ödeme olarak, karşılıksız bir şekilde, herkesten

19- **Egemenlik** terimi karşılığında, kamu hukuku doktrinde “hakimiyet”, “devlet kudreti”, “devlet iktidarı”, “devlet gücü”, “kamu iktidarı”, “kamu gücü”, “kamu kudreti”, “otorite”, “siyasi güç” kavramları, devletler hukuku doktrinde de “bağımsızlık”, “özgürlük” kavramları kullanılmaktadır. **Mali egemenlik** ise, egemenlik kavramının mali alandaki görünümüdür. Çeşitli yetkilerden oluşan mali egemenlik, devlet egemenliğinin varlık koşulu olmasının yanı sıra, onun sürekliliğini sağlar ve yürütür. Mali egemenliğin iç hukuk bakımından anlamı, devletin ülke sınırları içinde vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma, kamu mallarını yönetme yetkilerine sahip olmasıdır. **Vergilendirme yetkisi**, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Devletin varlık koşullarından biri olan vergilendirme, devletin ilk belirtilerinden biri olan mali talepte bulunma şeklinde ortaya çıkmaktadır. (Bknz: Çağan, s: 1-4)

mali gücüne (ödeme gücüne) göre alınan bir yükümdür. Dolayısıyla, kamu hizmetlerinin finansmanı anlamında, toplumu oluşturan bireylerin katlanması gereken yükümlülük vergileme yoluyla mali güç esas alınmak suretiyle dengeli ve adaletli bir şekilde dağıtılmaya çalışılmaktadır. Bu dağıtım sürecinde ise mali egemenliğe dayanarak vergilendirme yetkisini kullanan devletin iradesi ön plana çıktığından vergi ilişkisinin diğer tarafında bulunan yükümlüler açısından bir cebirlik ya da zorunluluk gündeme gelmektedir.

1.3. VERGİ SİSTEMİ

1.3.1. Genel Yapı

Vergi sistemi iki temel ayak üzerine inşa edilmektedir. Vergi sisteminin ilk ayağını, vergi ilişkisinin soyut çerçevesini çizen ve vergilendirmenin hukuksal dayanağını oluşturan vergi kanunları ve vergisel düzenlemeler bütünü oluşturmaktadır. İkinci ayağını ise, vergilendirme ilişkisini somut olarak hayata geçirecek olan vergi idaresi teşkilatı ve bu teşkilatın hukuksal ve teknik yapılanması teşkil etmektedir.

Dolayısıyla, vergi sistemi, vergilendirme yetkisinin varlık kazandığı soyut vergi kanunlarının vergi idaresi tarafından somutlaştırılması olmak üzere birbirini tamamlayan iki sürecin bütünü üzerine oturmaktadır.

Vergilendirme sürecinde, verginin yasallığı ilkesi gereği, vergi koyma yetkisi, temsilsiz vergi olmayacağı anlayışının bir uzantısı olarak Yasama Organındadır. Bu temel yaklaşımın neticesinde de, vergi ilişkisinin özü bakımından, verginin yasallığı ilkesi vergi hukukuna tümüyle egemendir.

Bu noktada, vergilendirme sürecinde ilk aşamada, Yasama Organının tasarrufu olarak ortaya çıkan vergi kanunları, verginin yasallığı

çerçevesinde vergilemeye imkan tanıyan ilk işlemdir. Organik olarak Yasama'nın işlemi olmakla birlikte, “*genel düzenleyici/kural işlem*” niteliği taşıyan vergi kanunları, idareye vergilendirme işlemlerini gerçekleştirme bakımından imkan tanıyan temel dayanak noktadır.

İdarenin bir cüz'ünü teşkil eden vergi idaresinin, vergi yasalarının tatbikine ve vergi ilişkisinin sağlıklı şekilde tesis edilerek vergilendirmenin gerçekleştirilmesine yönelik işlemleri de vergilendirme işlemlerinin idare tarafından icra edilen ikinci etabını oluşturmaktadır.

Nitekim, vergi yasaları ile düzenlenen vergi ilişkisi, temelinde mali bir yüküm olarak vergi alacağı ilişkisini barındırmaktadır. Vergi alacağı ilişkisi, vergi idaresi ile yükümlü veya sorumlu arasındaki kamusal borç ilişkisidir. Bu ilişkinin tarafları, bir yanda alacaklı olarak devlet adına hareket eden ve vergilendirme ilişkisini yürüten kamu idaresi ya da alacaklı kamu idaresini temsilen vergi dairesi, borçlusu ise vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusudur. Bu kamusal borç ilişkisinin içeriği ilke olarak bir para edimidir. İlişkinin özelliği ise, vergi yasalarından kaynaklanması ve özel borç ilişkilerinden farklı olarak kamusal bir nitelik taşımasıdır.²⁰

Vergi yasaları ile hukuken varlık kazanan vergi alacağı ilişkisinin, maddi alemde yürütümü ve geçerlik kazanması için bazı aşamalardan geçmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi alacağının somutlaşarak devlet kasasına girmesi için, sırası ile, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve ödenmesi gerekmektedir.²¹

20 - Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayını 3434, Özdem Matbaası, 1986/1987, s: 91.

21 - Kaneti, s: 92.

Bu noktada, vergi idaresinin vergilendirme işlemleri, vergi alacağı ilişkisinin kurulmasından ibarettir. Dolayısıyla, bu işlemler, vergiyi doğuran olayın ve matrahın tespitinden, vergiyi doğuran olayın ilgisi olarak mükellef ya da sorumluların belirlenmesine, tarhiyattan tahakkuk eden verginin tahsiline kadar farklı görünümde olabilir. Diğer yandan, idarenin vergi ilişkisinin tesisine yönelik işlemleri, yoklama, vergi incelemesi örneklerinde olduğu gibi icrailik niteliği bulunmayan prosedüral (hazırlayıcı²²-ön işlem) ya da tarh işleminde olduğu gibi tek yanlı ve icrai nitelikte nihai ve kesin işlemler olabilir.

1.3.2. Vergi İlişkinin Somutlaşma Süreci

1.3.2.1. Yasama Organının Vergilendirme İradesinin Vergi İdaresinin İşlemlerine Geçişi

Vergi ilişkisinin somutlaşması vergilendirme iradesinin hukuksal zeminde ifade edilen çerçeveye uygun olarak hayata geçirilmesidir. Diğer bir ifade ile Yasama Organı tarafından izhar edilen vergilendirme amacının vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmesidir.

Vergi sisteminin anatomik yapısını esasen vergilendirme amacı ve ilkeleri belirlemektedir. Vergilendirmenin mali gayesi dikkate alındığında, ekonomik ve etkin, eşitlik ve adalet ilkesi dikkate alındığından genel ve mali güce göre tasarlanmış, zorunluluk unsuru dikkate alındığında yükümlünün uyumunu ön planda tutan bir sistem gündeme gelecektir. Yasallık ilkesi ise vergi ilişkisinin ve sisteminin hukuکی dayanak noktası olarak yasal zemine oturtulması anlamına gelmektedir.

22 - **Hazırlayıcı idari işlemler** (hazırlık işlemleri), bir icrai kararın (işlemin) alınmasından önce yapılan araştırma ve incelemeler ve bunlar sonucunda yapılan tavsiye, telkin veya temenniler yahut verilen mütalaa ve raporlar... (Metin Günday, **İdare Hukuku**, Yeni Baskı, Ankara, İmaj, 1996, s: 91)

Vergilendirme sürecinde vergisel amaçların gerçekleştirilmesi ve anayasal ilkelerin hayata geçirilebilmesi için en önemli nokta, vergi yasalarının ve bu yasaların uygulanması bakımından idari sistemin iyi kurgulanmış olmasıdır. Bu bağlamda, vergi yasalarının vergilendirme amaç ve ilkelerine uygun olması sistemin hukuksal yönden sağlıklı bir dayanak noktasına sahip olmasını sağlarken vergi idaresinin örgütsel yapısının ve donanımının yeterli olması vergilendirme sürecinin başarısını teknik yönden doğrudan etkileyecektir.

1.3.2.2. Vergi İlişkisinin Somutlaşma Aşaması

Vergi ilişkisinin maddi anlamda somutlaşma aşaması verginin tarhi ile gerçekleşmektedir. Kişiyi vergi borçlusu durumuna sokan tarhiyat, vergi ilişkisinin unsurlarının idare tarafından ortaya konulmasını ifade eder.

İdari niteliğine bakıldığında; vergi alacağının yasal düzenlemelerde gösterilen kısım ve oranlar üzerinden hesaplanmasından sonra ortaya miktar olarak çıkan sonucu gösteren tarh, maddi ayrıma göre, tamamen birel nitelikli öznel bir işlemdir. Vergilendirme sürecinde ilk işlem olarak ortaya çıkan “tarh” vergi borcunu belirlemesi nedeniyle hem vergilendirmenin “konu” unsurunu oluşturmakta, hem de çerçevesi yasal düzenlemeler ile çizilmiş bulunan bir alanda yükümlünün vergi borcunu herkes için ayrı ayrı uygulanan matrah ve nispetler yoluyla belirlediğinden “öznel” nitelikli bir işlem olmaktadır.

Şekli açıdan bakıldığında, tek bir idari birimin (vergi dairesi) irade açıklaması ile ortaya çıkan tarh işlemi yalın (basit) işlemlere örnek teşkil eder.

Tarh işleminin yapıcı mı belirleyici mi olduğu konusu tartışmalıdır. Ancak ağırlıklı görüş tarh işleminin belirleyici bir işlem olduğu yö-

nündedir. Bu görüşe göre, vergi alacağı tarh işlemi ile değil, vergiyi doğuran olayın tekemmülü ile doğar. Ancak, hukuken varlık kazanan vergi ilişkisinin somut olarak ortaya konması tarh işlemi ile gerçekleşmektedir. Bu bağlamda, tarh işlemi yeni bir hukuki durum yaratmamakta var olan bir durumu belirlemektedir.

Verginin tarhı kişilere belli yükümlülükler getirdiğinden “yükümlendirici idari işlemler” kategorisinde yer alır. Buna karşın, vergi muafiyeti tanınması ya da teşvik gibi işlemler “yararlandırıcı işlemler” kategorisindedir. Bu bakımdan vergi tarhı, kural olarak yükümlendirici, istisnaen yararlandırıcıdır.

Vergi ilişkisinin somutlaşmasında en önemli aşamalardan biri olan tarhiyatın sonuç ve etkileri, bu işlemi oluşturan unsurların ve özellikle de matrahın tespit yöntemine göre farklılık arz edecektir. Zira, matrahın belirlenme usulüne göre uygulanacak tarhiyat yöntemi ve vergi ilişkisinin kurgulanış biçimi farklılık gösterecektir. Esas itibari ile matrahın belirlenme yöntemlerine göre tarhiyat türlerini iki kategoride toplamak mümkündür. Tarhiyat türü olarak ilk kategoriyi vergilendirmeye temel alınan bilgilerin ve matrahın yükümlüsü tarafından idareye sunulduğu beyan esasına dayalı tarhiyat oluşturmaktadır.

Beyan esasına dayalı tarhiyatın alternatifi olmayan ve fakat beyan esasının tamamlayıcısı mahiyetindeki matrahın idarece tespit ya da takdir edildiği tarhiyat türleri ise diğer tarhiyat kategorisini oluşturmaktadır. Beyan esasından farklı olarak, vergilendirme ilişkisinin tamamen ya da büyük ölçüde idari faaliyetlere dayalı olarak ortaya konulduğu bu tarhiyat türlerinde, yükümlünün (ilgilinin) katılımı asgari düzeydedir. Vergi sistemimizde, yükümlünün vergilendirme karşısındaki konumunun idare tarafından belirlendiği ve beyan esa-

sının geçerliliğini kaybettiği idari tarh yöntemleri ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat olarak üç çeşittir.

Dolayısıyla, vergi alacağının vergiyi doğuran olayla birlikte varlık kazandığı dikkate alındığında, temel unsurları vergi yasaları ile çizilen vergilendirmenin, maddi anlamda tarh işlemi ile birlikte somutlaşması söz konusudur. Tarh işlemi, soyut norm anlamında yasalarla belirlenen vergilendirme alanına, çeşitli hukuki olay veya ilişkiler bağlamında giren kişilerin maddi anlamda vergi mükellefi veya sorumlusuna dönüşmesini sağlamaktadır. Diğer bir ifade ile tarh işlemi, vergi alacağının bağlandığı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi nedeniyle hukuki olarak yasalarla çevrelenen vergilendirme alanına giren kişilerin, idari bir işlemle vergilendirme karşısındaki durumlarının doğru şekilde kavranarak vergilendirme ilişkisinin maddi alana indirgenmesini öngörmektedir. Vergiyi doğuran olayla birlikte, vergilendirme alanına giren kişilerin, bir yandan mükellef ya da sorumlu statüsü belirlenirken diğer yandan vergilendirmeye ilişkin şekli ödevlerle birlikte maddi anlamdaki vergi ödevi olan vergi borcu da tarh işlemi ile birlikte hesaplanmaktadır.

Bu yönü ile vergilendirme ilişkisinin doğru şekilde tesis edilmesi için vergiyi doğuran olay ile tarh işlemi arasındaki geçişin sağlanması açısından kullanılacak bilgilerin önemi ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme ilişkisinin tesisinde gerekli olan unsurların büyük bölümü yasalarla soyut olarak açıklanırken, belirlenen bu unsurların somut alemde varlık kazanan biçimlerinin vergilendirme işlemine dönüşmesi için idareye doğru şekilde aktarılması veya idarenin bu bilgileri doğru şekilde tespit etmesi gerekmektedir.

Bu yönü ile, vergi sisteminin hukuki ve teknik boyutu itibarıyla vergi yasalarının uygulanması ve hayata geçirilmesi bakımından en önemli unsur bilgi akışıdır. Nitekim, vergi yükünün adaletli ve den-

geli dağıtımı açısından kişilerin vergilendirme karşısındaki durumunu tespit bakımından vergiye katılma gücünün doğru şekilde tespiti şarttır. Eşitlik ve adalet ilkesinin sağlanmasında mali güce ulaşma gayreti toplumu oluşturan tüm bireylerin mali gücünü doğru şekilde ve tam olarak kavramayı gerektirmektedir. Bu ise vergi sisteminin sağlıklı bir bilgi kaynağı üzerine oturtulması anlamına gelmektedir.

Bu noktada, vergi ilişkisinin temelini oluşturan unsurların belirlenmesi ve kavranması bakımından öngörülen yöntem aynı zamanda vergi sisteminin de görünümünü belirleyecektir. Nitekim, vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesinde dikkate alınacak unsurların tespitinde geçerli olan yönetime göre vergi sisteminin kurgusu değişecektir.

Bu yönü ile, vergi sistemi, kişinin vergilendirme karşısındaki durumunun belirlenmesinde esas alınacak bilgilerin tespiti bakımından iki farklı şekilde tasarlanabilir. İlk seçenekte, vergi ilişkisinin tesisinde vergi idaresi başat konumdadır. Vergi idaresini ön planda tutan sistemlerde, yükümlünün katılımı tali niteliktedir. Vergi ilişkisinin unsurları esasen idari faaliyetlere dayalı olarak tespit edilmektedir.

Diğer seçenekte ise, vergilendirme sürecinde yükümlünün katılımı ön plandadır. Bugün için uygulamada olan çağdaş vergi sistemlerinde, bu iki seçeneğin birbiri ile uyumlu şekilde kullanılması öngörülmektedir. Esasen beyan sistemi çerçevesinde vergi ilişkisine kişilerin (yükümlülerin) katılımı ön planda tutulmakta, tamamlayıcı unsurlar olarak da vergi idaresinin kontrol ve denetim yöntemleri uygulanmaktadır.

1.3.3. Beyan Sistemi ve Önemi

Beyan usulü, verginin tarhına esas teşkil edecek bütün bilgilerin yükümlü tarafından yazılı olarak idareye verilmesi ve idarenin bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplamasından oluşmaktadır. Bazı durumlarda yükümlünün kişisel ve ailevi, hatta bir dereceye kadar mali durumuna ilişkin bilgilerin de sunulmasını zorunlu kılan bu usulde, idarece gerçekleştirilen ikmalen, re'sen ve idarece tarh yöntemlerinin aksine, vergi idaresinin vergi matrahının belirlenmesinde bir rolü yoktur. Ancak, söz konusu usulde yükümlü ve vergi idaresi arasında sıkı bir işbirliğinin mevcut olması zorunludur.²³

Beyan ve beyanname usulü, mükellefin vergi kanunlarına göre, mükellefiyete ilişkin bazı bilgilerinin yanı sıra, vergi matrahını bizzat tespiti ve vergi dairesine bildirmesidir. Bu usulde, matrahın idarece belirlenme usullerinin aksine, vergi makamlarının vergi matrahının tespitine katkısı bulunmamakla birlikte, vergi idaresi beyan edilen matrahın doğruluğu hakkında araştırma ve denetim yapabilir.²⁴

Beyan esasında, bu yöntemi diğer matrah tespit yöntemlerine göre üstün kılan ve öne çıkaran iki önemli özellik bulunmaktadır. **Hukuki değer** ve **ekonomik değer** olarak öne çıkan bu özellikler, beyan usulünü çağdaş yöntem olarak benimsenmesine neden olmuştur.

Beyan usulünün hukuki değeri, nitelik olarak mükellef ya da sorumlunun iradesinin ürünü olarak ortaya çıkması nedeniyle genel çerçevede ihtilaf konusu edilememesidir. Diğer bir ifade ile beyan usulünde, beyanda bulunan taraf ile vergi idaresi arasında bir uzlaşma vardır. “İhtilafsız alan” da denilebilecek beyan ilişkisinde, ancak ihtirazi kayıt veya vergi hatası durumlarında kişi kendi beyanını dava konusu yapabilecektir.

23 - Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Der Yayınları, 1987, s: 86.

24 - Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16. baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s: 86.

Beyan usulünün ekonomik değeri olarak, vergilendirme ilişkisinin kurulmasında vergi idaresinin yükümlülerin gerçek durumunu en doğru şekilde tespite yönelik yapması gereken harcamaların asgari düzeyde tutulması ön plana çıkmaktadır. Nitekim, çok sayıda vergi mükellefine ait matrahların idarenin tek başına idari faaliyetleriyle en doğru şekilde tespiti önemli bir vergi harcamasını getirecektir. Diğer yandan, matrahın tespiti aşamasında, idarenin mükellefler üzerindeki inceleme ve araştırma süreci de vergi ilişkisinin yürütümünde idare ile yükümlüler arasında psikolojik anlamda olumsuz etkiler yaratacaktır.

Diğer yandan, beyan usulü, verginin ödeme gücüne (mali güce) göre ayarlanmasını en fazla sağlayabilen ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin gerçekleşmesini en iyi şekilde gerçekleştirebilecek yöntemdir. Nitekim, beyan usulünde, ödeme gücü ile ferdi vergi borcu arasında, diğer tarh yöntemlerinden farklı olarak idarenin takdir, karine veya götürü tahmin gibi dolaylı bir ilişki olmadığı, aksine yükümlünün vergi ödeme gücü doğrudan doğruya matraha ve dolayısıyla vergi borcuna yansıdığı için, verginin verimli olma olduğu daima mevcuttur.²⁵

Vergi sistemi içinde, kişilerin vergilemeye esas alınacak tutar olarak yüklenecekleri vergiyi hesaplamak anlamında vergi matrahlarına ulaşılrken, en doğru şekilde ve vergi unsurlarını gerçek mahiyeti ile kavrama esasını içinde hareket edilmektedir. Nitekim, vergileme belirli bir mantıksal süreç içinde, vergi yükünün dağıtılmasında adaletin sağlanması amacı ile mali gücü kriter olarak aldığından, mali güce ulaşma anlamında vergi konusuna giren unsurların ve işlemlerinin en doğru şekilde ve gerçek mahiyetine uygun olarak kavranması gerekir.

25 - Turhan, s: 88.

Vergilemede gerçek durumun kavranması yaklaşımının bir sonucu olarak da, yükümlünün vergilemeye ilişkin durumunu en doğru şekilde kendisinin bilebileceği düşüncesinden hareketle, farklı matrah tespiti yöntemleri arasından, çağdaş vergi sistemlerine hakim bir şekilde yükümlünün beyanına dayalı olanı ön plana çıkmıştır. Bu bağlamda, vergileme işlemlerine temel alınan değer olarak matrahın esas olarak mükellef ya da sorumlu tarafından idare ile kurulan ilişki çerçevesinde en doğru şekilde ifade edilmesi amacı ile beyan sistemi benimsenmiştir.

Dolayısıyla, vergi yükünün dağılımında adaletin, vergilendirmede etkinliğin ve verimliliğin sağlanması, gerçek durumun tespiti ve vergi konusu işlemlerin en doğru şekli ile kavranmasıyla mümkün olduğundan, matrah tespitinde beyan sisteminin kabulü ile vergi matrahının, vergilemenin muhatabı olan yükümlü tarafından belirlenmesi öngörülmektedir. Diğer yandan, vergi sistemi içinde beyana dayalı matrah tespit yönteminin tercih nedenleri arasında matrahın yükümlülerin çalışmasına dayalı olarak belirlenmesinin idareye sağladığı maliyet avantajı ve yükümlülerin kendi beyanlarına dayalı olarak tarhedilen vergilerin kesinlik arz etmesinden dolayı tarhiyat işlemini ihtilaf konusu edememeleri gibi önemli üstünlükleri gösterilebilir.

Beyan işlemi, verginin türüne göre bir beyanname ile verginin matrahının ve vergilendirmeyi sağlayacak gerekli bilgilerin vergi dairesine iletilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir.²⁶ Beyana dayalı tarhi-

26 - Beyana dayalı tarhiyata ilişkin vergi mevzuatında yer alan bazı örnekler ise şu şekildedir;

GVK'nın "Beyan Esası" başlıklı 83'üncü maddesinde; "*Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı.*" belirtilerek, gelir vergisi matrahının tespitinde kural olarak beyan esasının geçerli olduğu ifade edilmiştir. Benzer şekilde, KVK'nın "Beyan Esası" başlıklı 14'üncü maddesinde, kurumlar vergisinin, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarholunacağı ifade edilmiştir.

yat, beyan edilen matrah üzerinden verginin hesaplanması şeklinde gerçekleştirilecektir.

Türk vergi sisteminde de genel olarak²⁷ beyan usulü geçerli olduğundan, verginin tarhı yükümlünün beyanına dayalı olarak gerçekleştirilmektedir.

Beyana dayalı tarhiyatta mükellef ya da sorumlunun beyanı açısından **adi kanuni karine** niteliğinde “ilk bakışta doğruluk karinesi”²⁸ geçerlidir. Adi kanuni karineler ise aksi ispatlanana kadar kanunun doğru olarak kabul ettiği varsayımlardır. Bu bakımdan beyannamenin içeriğinde belirtilen bilgiler de aksi ispatlanıncaya kadar doğru kabul edilir ve aynı zamanda delil olarak kabul edilir.²⁹

Mükellef ya da sorumlunun gerekli bilgileri yazılı veya sözlü olarak vergi dairesine bildirmesi olarak tanımlanan beyan usulünde, yükümlünün beyanı esas alınmakla birlikte idarenin bu beyanın doğruluğunu araştırması yetki ve görevi olarak tanımlanmıştır.³⁰ Nitekim, beyana dayalı matrah tespitinin zafiyet noktası olarak, verginin muhatabı olan yükümlünün kendi çıkarları doğrultusunda vergi yükünü taşımada isteksiz olması ve mümkün olan en az vergi yükünü taşımak istemesi yükümlüyü iradi ya da gayri iradi olarak vergi mevzuatına aykırı eylemlere yöneltebilmektedir. Bu bağlamda, beyan sisteminin tamamlayıcısı olarak, vergi mevzuatının uygulanması ve ma-

27 - Türk Vergi Sisteminde; gelir, kurumlar, veraset ve intikal, emlak, katma değer, banka ve sigorta muameleleri ve gümrük vergileri beyana dayalı olarak tarhedilen vergilere örnek gösterilebilir.

28 - İlk görünüş karinesi olarak da kullanılmaktadır. Bknz, Nihal Saban, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi**, S: 82-83, 1992, s: 7-8.

29 - Kürşat Yerlikaya, “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme Ve Yargı Yolu”, **Yaklaşım**, S: 137-138, Mayıs-Haziran 2004, s: 189-190.

30 - Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 87-88.

li güce ulaşma anlamında, idarenin denetim ve kontrol çalışmaları da gündeme gelecektir.

Günümüzde sistem olarak en yaygın şekilde kullanılan usul mükellef ya da sorumlunun beyanına dayalı matrah tespiti olduğundan, bu sistemde tarh işlemleri de yükümlülerin beyanları üzerinden gerçekleştirilmektedir. Buna paralel olarak beyana dayalı sistemlerde ikincil nitelikte ise, idarenin çalışmaları ve tespitlerine bağlı olarak ortaya çıkarılan matrahlarla ilişkin olarak yapılan tarh işlemlerinde ise durumun gereği çerçevesinde ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyat gündeme gelmektedir.

Verginin tarhına yönelik olarak esas alınacak matrah tespit yöntemi, tarh yöntemini ve tarh işleminin şeklini de belirlemektedir. Bu çerçevede, vergilendirme işleminin özünde yer alan tarhiyatın türü ve tarh işleminin hukuki değeri, matrah tespit yöntemine göre değişektir. Beyana dayalı matrah tespiti yöntemi hem tarhiyat türü hem de sonuçları itibari ile diğer tarhiyat türlerinden farklı nitelik taşımaktadır.

Yükümlünün iradesi ile beyan ettiği tutarlara ilişkin vergilendirme işlemi belirli istisnai haller dışında yargı kapsamı dışında tutulmuştur. Bu durum sonradan kendiliğinden verilen beyanlar açısından da korunmuştur. Dolayısıyla, dayanağı yükümlünün beyanı olan işlemler, yükümlüsü tarafından ihtilaf konusu edilemez. Nitekim, beyana dayalı tarhiyatta, vergi dairesinin beyanın doğruluğunu denetleme görev ve yetkisi saklı kalmakla beraber matrahın tespitinde etkili olan taraf vergi mükellefi veya sorumlusudur. Vergi beyannamesi, vergi borçlusunun bir vergi borcunun varlığını kabul edip etmediğini gösterir. Şekli bir ödev niteliği taşıyan beyan yükümlülüğü çerçevesinde, ödenmesi gereken verginin doğru şekilde tespiti açısından mükellef ya da sorumlu vergi matrahını doğru dönemde ve doğru şekilde beyan etmek durumundadır.

Diğer yandan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 27/3'üncü maddesi uyarınca, vergi hatası ya da ihtirazi kayıt gibi istisnai hallerde beyana dayalı tarhiyat işlemine karşı dava açılrsa bile dava açılmasına bağlı olarak söz konusu işlemin yürütümünün durmayacağı hükme bağlanmıştır.

Beyana dayalı tarhiyattan farklı olarak, diğer tarhiyat (ikmalen, re'sen ve idarece) yöntemlerinde, tarhiyatın dayanağı olarak, yükümlünün mali gücüne ulaşmak üzere idarenin yapmış olduğu bir çalışma bulunduğundan, idarenin inceleme ya da takdir gibi faaliyetlerine bağlı olarak tarhiyat yapılması ya da ceza kesilmesi durumlarında, söz konusu işlemlerin muhatabı olan yükümlü veya ceza sorumlusuna işleme karşı ihtilaf yaratma ve itiraz, iddia ve açıklamalarını ileri sürme şansı verilmesi anlamında yargı yolu açık bırakılmıştır.

Nitekim, idare, mali güce ulaşırken, inceleme ya da takdir faaliyetleri çerçevesinde tarhiyatın dayanağı hazırlayıcı idari işlemler kapsamında yükümlü nezdinde vergi konusuna giren bir durumun mevcudiyetini, diğer bir ifade ile vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini ve dolayısıyla da vergi alacağıının doğduğunu iddia etmektedir. Dolayısıyla, idarenin, muhatabının iradesine rağmen tek taraflı iradesi ile tesis ettiği ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat ile ceza kesme işlemlerine karşı, bir yandan idari yargı yolu açık tutulmuşken diğer yandan idari aşamada uzlaşma yolu ile bu işlemlerin muhatabının katılımı ile sonuçlandırılmasına da imkan tanınmıştır.

2. UZLAŞMANIN VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ

2.1. UZLAŞMANIN TANIMI

Uzlaşma, tarafların arasında ortaya çıkan ihtilaf ve uyuşmazlıkların yargıya başvurulmadan önce, karşılıklı görüşme ve anlaşma yolu ile

çözülmesini ifade etmektedir. Vergileme işlemleri yönünden pozitif vergi hukukunda ise, uzlaşma, vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün ya da ceza muhatabının aralarındaki uyuşmazlığı karşılıklı görüşme, tartışma yöntemleriyle çözmeleri esasına dayalı olan yol olarak tanımlanabilir.³¹

Vergi uyuşmazlıklarının normal çözüm yeri, vergilendirme işlemlerinin idari niteliğinden dolayı idari yargı içinde örgütlenmiş Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay olmakla birlikte, vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözümlenmesi uzun zaman almakta ve ayrıca bir takım formaliteleri beraberinde getirmektedir. Bu durum, devletin vergi alacağına tahsilinin gecikmesine yol açtığı gibi, mükellef açısından da sıkıntılı bir süreci beraberinde getirmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının uzaması ve tahsilatın gecikmesi vergi alacağını aşınmaya tabi tutmakta ve “mali güce göre vergi ödenmesi” ilkesini zedelemektedir. Diğer yandan vergi uyuşmazlıklarının tamamının yargı organlarına intikal ettirilmesi durumunda, vergi yargısı yönünden de tıkanıklıklara neden olacak bir süreç yargı sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemlerini de engelleyecektir.³²

Bu çerçevede, uzlaşma müessesesi vergi uyuşmazlıklarını ve vergileme işlemlerindeki ihtilafları idari aşamada çözüme kavuşturmayı hedefleyen bir yapı sergilemektedir. Uzlaşma, tarhiyat ya da ceza kesme şeklinde tesis edilen ya da edilecek olan idari işlem nedeniyle idare ile yükümlü ya da ceza muhatabı arasında ortaya çıkan anlaşmazlığın karşılıklı olarak görüşülüp anlaşılabilir olarak daha başlangıç aşamasında ortadan kaldırılmasını esas alır.

31 - Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999., s: 109-110.

32 - Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergide Uzlaşma”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, 1978, S : 28-29, s : 3. Ayrıca, bkz. Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, 1971, S : 1, s : 46-65.

2.2. UZLAŞMANIN AMACI VE VARLIK NEDENİ

2.2.1. Vergisel Gerekçe

Vergilendirmeden beklenen amacın vergilendirme ilkelerine uygun şekilde gerçekleştirilebilmesi için, vergi ilişkisinin doğru şekilde kurgulanması şarttır. Somut vergi uygulamalarında, soyut vergi kurallarından ve vergilendirmenin genel ilkelerinden sapmaların boyutu arttıkça vergi sisteminde olumsuz ve sıkıntılı bir yapı ortaya çıkar. Soyut çerçeve ve genel ilkeler ile somut uygulamaların birbirine yakınlaştırılmasında en önemli faktörlerden biri yükümlüler ile diyalog yolunun açık tutulmasıdır. Bu yönü ile uzlaşma, vergilendirme sürecinde tek yanlı idari işlemler kategorisinde bulunan ve ihtilaf konusu olabilecek alana, yükümlünün de katılımını sağlamak suretiyle vergi ilişkisine çok boyutluluk getirmekte ve ihtilafın daha baştan çözümlenmesine yardımcı olmaktadır.

Beyan esasına dayalı tarhiyat türünde, mükellefin kendisinin de kabul ettiği hukuki durumun, vergi idaresi tarafından (ilk bakışta doğruluk karinesi çerçevesinde) onaylanması söz konusudur. Diğer yandan, mükellef tarafından yapılan beyanın doğruluğunun araştırılması ve bu araştırma sonucuna göre idarece ilave tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesi gündeme gelebilecektir.

Vergi sisteminin, beyana dayalı genel yapısı içinde, yükümlülerin ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediğinin, mali mevzuata uygun davranıp davranmadığının tespiti açısından vergi idaresinin çeşitli denetim ve kontrol faaliyetleri bulunmaktadır. Söz konusu faaliyetler çerçevesinde ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılmakta ve sağlanmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi yükünün adaleti dağılımı anlamında kişilerin mali gücüne ulaşmak ve mevcut mevzuat kapsamında getirilen düzenlemelerin uygulanması için ida-

renin kontrol ve denetim faaliyetleri ön plan çıkmaktadır. Bu faaliyetler temel olarak, vergileme işlemlerinin tesisi esnasında başlayan kontrollerle birlikte, tarh zamanasını süresi içinde cereyan eden yoklama, vergi incelemesi, takdir çalışmalarını içermektedir.

Bu çalışmaların tümünde ortak bir amaç bulunmaktadır; **ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak**.³³ Vergilendirmenin amaçsal ve ilkesel çerçevesine paralel olarak beyana dayalı tarhiyatta geçerli olan mantıksal süreç idarece (ikmalen, re'sen veya idarece) gerçekleştirilen vergi tarhında da geçerlidir.

Diğer bir ifade ile, beyan esasına nazaran mükellefin katılımının daha düşük düzeyli olduğu ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatlarda da, beyana dayalı tarhiyata ilişkin aynı hukuki amaç ve ilkeler geçerli olmakla birlikte, sadece yükümlü ile kurulan ilişkinin niteliği değişmektedir. Beyan esnasında, yükümlü vergilendirme karşısındaki durumunu kendisi ikrar etmekle birlikte, matrahın idarece tespit edildiği hallerde idari işlemin oluşum sürecine yükümlünün iradi anlamda katılımı bulunmamaktadır. Bu nedenle de, ikmalen, re'sen veya idarece yapıldan tarhiyatlarda yükümlüye dava açma ya da uzlaşma yolu ile iradesine aykırı unsurları dile getirme imkanı verilmektedir. Sonuç olarak, ikmalen, re'sen veya idarece gerçekleştirilen tarhiyatlarda da beyana dayalı tarhiyat yöntemine paralel biçim-

33 - VUK'un "Vergilendirme"ye ilişkin Birinci Kitabının "Yoklama ve İnceleme" başlıklı Yedinci Kısımının "Vergi İncelemesi"ne yönelik düzenlemelerin yer aldığı İkinci Bölümünün vergi incelemelerinde amacı belirten, "Maksat" başlıklı 134'üncü maddesinde, "**Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.**" şeklinde ifade edilmiştir. Ancak, vergi incelemeleri açısından yapılan belirleme vergi hukukuna hakim olan genel mantığın yansımasıdır. Dolayısıyla, vergilemeye yönelmiş olan işlemlerde temel amaç ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaktır.

de var olan hukuki durumun doğru şekilde kavranması amaçlanmaktadır.

Bu bağlamda, matrahın idarece tespit edildiği tarhiyat yöntemlerinde sadece vergi ilişkisinin kurulmasında tarafların katılımı ve hukuki durumu anlamında farklılıklar bulunmaktadır.

Dolayısıyla, hem beyana dayalı tarhiyatlar hem de ikmalen, re'sen ya da idarece yapılan tarhiyatlar ortak bir çerçevede, vergileme anlamında var olan hukuki durumu en doğru şekilde çevrelemeyi amaçlamaktadır.

Bu bağlamda, beyan sistemi içinde mali güce ulaşma ve matrah tespiti yönünden yapılan tarhiyat yükümlünün de uygun iradesine dayanmaktadır. Ancak beyan sistemdeki sapmalar ise idari faaliyetler (kontrol ve denetim) kapsamında engellenmeye çalışılmaktadır.

Yükümlünün kendi beyanı dışında, vergi idaresi, vergi incelemesi ya da matrah takdirindeki faaliyetleri ile yükümlünün vergi ilişkisine tesir edecek unsurlar ortaya koyabilir. Hazırlayıcı idari işlemler olarak karşımıza çıkan ve neticesinde tarhiyat ya da ceza kesme işlemine dönüşerek mükellefin hukuki durumunu etkileyecek bu unsurların tespiti aşamasında yükümlünün katılımı asgari düzeyde kalmaktadır.

Dolayısıyla, belirli veriler ve gerekçelerle yükümlü adına vergilemeye esas alınacak matrah ya da matrah farklarını ifade eden vergi inceleme raporları ve takdir komisyonu kararları, izleyen aşamada tarhiyat ya da ceza kesme şeklinde mükellef hukukunu etkileyecek idari işlemlere dönüşmekle birlikte, işlemin muhatabı açısından ihtilaf yaratılabilecek bir alan oluşturmaktadır.

Bu nedenle, kişinin mali gücünün göstergesi olan unsurları hedef

alan ve vergi kanunları ile çevrelenmiş konularda yükümlü ile konu arasında vergiyi doğuran olayın cereyanını iddia eden inceleme raporu veya takdir komisyonu kararı çerçevesinde somutlaşacak vergi ilişkisine, gerek tarhiyat öncesinde gerekse tarhiyat sonrasında yükümlünün de katılımı sağlanmak suretiyle ihtilafın giderilmesi amaçlanmaktadır.

Dolayısıyla, uzlaşma, inceleme ya da takdir gibi idare tarafından yapılmış bir çalışmaya dayalı olarak tespit ya da takdir edilmiş bir matrah veya matrah farkı üzerinden salınan vergi ile kesilen cezalar konusunda, işlemin ihtilaf konusu edilerek yargıya intikal etmesinden önce, işlemin muhatabı ile idarenin karşılıklı olarak görüşüp anlaşmaya varması üzerine kurulmuş bir yapıdır. Bu bağlamda, uzlaşmada idare ile yükümlünün diyalogu ön planda tutulmuş, idarenin ihtilaf konusu edilebilecek işlemi üzerinde anlaşma sağlanması kapısı açılmıştır. Nitekim, vergi yükümlülüğü ilişkisi genellikle bir defalık edim şeklinde ortaya çıkmamakta ve zamana yayılı olarak belli bir disiplin içinde süren nitelik taşımaktadır. Bu yapı içinde, yükümlü sürekli belirli ödevleri yerine getiren ve mevzuata uyan, idare ise uygulatan ve denetleyen pozisyonundadır. Bu çerçevede, idarenin yükümlü ile olan ilişkisinin zedelenmemesi önem taşımaktadır.

2.2.2. Ekonomik Gerekçe

Vergilendirme ve ceza kesme işlemlerinin yargı aşamasına intikal etmesi, hem idare hem de yükümlü açısından iş yükü ve maliyet anlamında ekonomik külfetler doğururken, yükümlü yönünden psikolojik anlamda da uzun ve sıkıntılı bir süreci gündeme getirmektedir.

Vergileme işlemleri vergi idaresi tarafından yürütülmektedir. Bu bağlamda, vergi mevzuatının ve vergisel düzenlemelerin bir yandan hukuki çerçeveye uygun olarak usul ve esas yönünden en doğru şe-

kilde uygulanması hedeflenirken, diğere yandan içerik olarak da vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı çerçevesinde vergilemeden beklenen toplumsal yararın sağlanması için vergi konusuna giren vergiyi doğuran olaylar gerçek mahiyeti ile kavranarak mali güce paralel vergileme düşüncesi hayata geçirilmektedir.

Uzlaşma, bu yönü ile, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile hukuken varlık kazanan vergi alacağının idare eliyle tutar ve yükümlü boyutuyla belirginleştirilip tahsil edilerek devlet kasasına aktarılması sürecinde, usul ekonomisini ön plana çıkararak, en az maliyetle en doğru vergilemenin yapılmasına aracılık etmektedir.³⁴

Dolayısıyla, bu yapı içinde, uzlaşma müessesesi, idare tarafından, yükümlüye yargı kanalını kullanmaması karşılığında verilen bir ödün ya da pazarlık aracı olmaktan ziyade, vergilemede adaletin ve eşitliğin sağlanması anlamında yapılan idari işlemlere yükümlünün de katılımını sağlayarak bu işlemleri en doğru şekilde tesis etme çabasının aracıdır. Bu çabanın bir yan getirisi olarak da yükümlü ile ihtilaf konusu olay üzerinde sağlanan anlaşma kapsamında konunun yargıya intikali nlenmiş olacaktır.

2.2.3. Psikolojik Gerekeçe

Uzlaşmanın psikolojik ve sosyal gerekçelerinden biri, genel olarak uzun bir sürece yayılı olan vergi yükümlülüğü ilişkisinin idare ve yükümlü arasında zedelenmeden sürdürülmesi düşüncesine dayanmaktadır.

34 - **Usul Ekonomisi**, bir anlamda, hukuken varlık kazanan vergi alacağının fiilen tahsil edilme sürecine kadar uygulanacak idari prosedür içinde en hızlı, etkin ve doğru yöntemin kullanılmasını ifade etmektedir. Söz konusu kavramın vergi yargısı açısından kullanılış biçimi için bknz., Kumrulu, s: 12.

Uzlaşma, uzun bir sürece yayılı olarak gelişen yükümlü-idare ilişkisinin zedelenmeden devamını sağlayan bir diyalog yöntemidir. İdari işlemin muhatabına kendisini ifade etme hakkı tanıyan bu yöntemde, tarhiyat ya cezanın muhatabı itiraz, görüş ve açıklamalarını idareye karşı dile getirebilecektir. Bu çerçevede, idare de işlemi gözden geçirecektir.

3. UZLAŞMANIN HUKUKİ BOYUTU

3.1. UZLAŞMANIN HUKUKİ MAHİYETİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Uzlaşma, vergi ilişkisinin tarafları olan devlet ile yükümlünün bir araya gelerek, vergi ilişkisinin tesisine yönelik tek yanlı idari işlem üzerinde görüşmeleridir. **Doktrinde uzlaşma müessesesinin hukuki niteliği** ve **dayanak noktaları** üzerinde tartışmalar bulunmaktadır.

Temel çerçevede, uzlaşma müessesesine yönelik iki zıt görüş ortaya çıkmaktadır. Uzlaşma aleyhtarı olan bir kısım yazara göre, uzlaşma anayasal vergilendirme ilkelerine ve özellikle de verginin yasalılığı ile eşitlik ilkesine aykırı bir nitelik taşımakta, ayrıca, keyfiliğe tahammülü olmayan vergilendirme alanında idareye vergi tarh ve tahsili konusunda esneklik getirmektedir.³⁵ Yasa önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilir. Bu durumda vergide eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. Aynı durumdaki yükümlülerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşmaması olasılığında da eşitlik ilkesi açısından kuvvetli soru işaretleri söz konusu olacaktır. Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemi ile belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragat etmesi bu ödev ilişkisinin kamusal nite-

35 - Funda Başaran, “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorudaki Kurum: “Uzlaşma”, **Mükellefin Dergisi**, Haziran 2000, S: 90, s: 33.

liğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir. Nitekim, vergilendirme alanında idare bağlı yetki ile donatılmış olup, yasaya göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almamazlık edemez. Diğer bir ifade ile vergi konusunda ilke olarak idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır.³⁶

Buna karşın, uzlaşma taraftarlarına göre, uzlaşma hukuki barışı sağlamaktadır. Uzlaşma yoluyla, idare ile yükümlü arasındaki uyumsuzluk yargı yoluna gidilmeksizin barışçı yollarla çözülmektedir.³⁷

Bizim de kısmen katıldığımız ikinci görüşe göre, vergilerde uzlaşma, esasen vergi ilişkisinin mali güce göre kurulması ilkesinin yükümlünün de vergilendirme sürecine katılımı ile sağlanması anlamında olumlu bir adımdır. Diğer yandan, vergilerde uzlaşma vergilendirme sürecinde idareye keyfilik sağlayacak bir alan açmaktan ziyade, idarenin işlemlerini yükümlünün sağlayacağı bilgi ve açıklamalarla gözden geçirme imkanı tanıyarak vergisel yönden hukuki durumun en doğru şekilde kavranması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda, mevcut uygulama sürecini göz ardı ettiğimizde, teorik olarak uzlaşma, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile ortaya çıkan vergi ilişkisinin yöneldiği vergiden idarenin belirli oranda feragat etmesi ile yasada öngörülenden daha düşük vergi alınmasını değil, vergiyi doğuran olayın gerçek duruma uygun şekilde kavranmasını amaçlamaktadır. Ancak, aynı yaklaşımın vergi cezalarında uzlaşma için söylenmesi güçtür. Kanaatimizce, yasallık ilkesinin vergi hukukuna nazaran daha katı şekilde hakim olduğu ceza hukuku alanına tabi olan vergi cezalarının uzlaşma kapsamında etkilenmesi Anayasa'nın 38'nci maddesine aykırılık teşkil etmektedir.³⁸

36 - Öncel, Kumrulu ve Çağan, s: 170-171.

37 - Başaran, s: 33.

38 - Detaylı bilgi için bknz; Tahir Erdem, "Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?", **Vergi Sorunları**, Eylül 2005, S: 204, s: 77-102.

Uzlaşma müessesesinin hukuki niteliği ve dayanak noktaları birbirinden farklı görüşlere göre açıklanmaktadır.

Üzerinde duracağımız ilk görüş uyarınca uzlaşma, idare ile yükümlü arasındaki son konuşma/kapanış konuşması çerçevesinde rastlanılan ve hukuki yola başvurudan vazgeçme karşılığında vergi memuru tarafından verilmiş bir vaat/söz niteliğindedir. Bu ilişkide, bağlayıcılık ise dürüstlük kuralından kaynaklanmaktadır.³⁹

Uzlaşmanın idare ile yükümlü arasında bir pazarlık olduğu görüşüne göre, uzlaşma kapsamında, vergi sisteminin işleyişine hız ve etkinlik vermek açısından idare ve yükümlü tarafından karşılıklı ödümler verilmek suretiyle uzlaşma yapılmaktadır. Bu çerçevede, uzlaşma kapsamında idare ile yükümlü arasında kurulan ilişki, bir tür “idari sözleşme” olarak vergi ve cezanın bir kısmından vazgeçilmesine olanak sağlamaktadır.⁴⁰ Bu yaklaşımda, uzlaşmanın, sözleşmelerde olduğu gibi iki tarafın karşılıklı irade uyumu şeklindeki meydana geliş biçimi dikkate alınarak vergi uzlaşmasının da *bir tür idari sözleşme* olduğu savunulmaktadır. Uzlaşmayı bir kamu hukuku anlaşması niteliğinde gören yaklaşımda, taraflar için bağlayıcılığı her olayda ayrı ayrı araştırılması gereken dürüstlük kuralından değil, tam aksine “pacta sunt servanda” yani “akte bağlılık” ilkesinden kaynaklanan bir anlaşma söz konusudur.⁴¹ Bağlayıcılığın, tarafların başlangıçtaki pozisyonlarını bırakmaları ve olayla bağlantılı diğer araştırmalardan vazgeçmelerinde yattığını kabul ediyorsa, bu durum bağlayıcılığın doğrudan “uzlaşma”dan kaynaklandığını göstermektedir, yoksa dürüstlük kuralından değil. Gerçek uzlaşma her iki taraf

39 - Başaran, s: 42.

40 - Öncel, Kumrulu ve Çağan, s: 171.

41 - Başaran, s: 42.

için de bağlayıcı olduğuna göre, burada bir kamu hukuku anlaşmasından başka bir şey söz konusu değildir.⁴²

Diğer yandan, bu yaklaşıma karşılık, idari sözleşmelerin, genel idari hizmetlerin yürütümü amacıyla idare ile idare edilenler arasında İdare Hukuku kurallarına göre teşekkül eden ve sonucunda da idare edilen tarafına bir kısım kamu hizmetlerinin yürütümü görevi yanında kamu gücü kullanma yetkisi de verilmesi yönleri ile diğer sözleşmelerden ayrılan idari sözleşmelerle, uzlaşma müessesesinin bir tarafının idare olması dışında hiçbir benzerliği olmadığı görüşü savunulmaktadır.⁴³ Aynı görüş doğrultusunda, uzlaşma müessesesinin bir akit türüne benzetilmesi çabası içinde, Medeni Yargılama Hukukundaki “**sulh akdine**” benzediği ifade edilmektedir.⁴⁴

Uygulaması Fransız Vergi Hukukunda görülen mükellefin ödeme gücünün olmadığı talebi ile yapılan başvuru istirhama dayalı (recours gracieux) taleptir. Bu bağlamda, dolaysız vergilerde cezanın bir kısmının affı (remise) veya indirimi (moderation), yalnız cezanın değil aynı zamanda vergi miktarının kaldırılmasını idari yolla (jurisdiction gracieuse) mümkün kılar.⁴⁵ Yükümlünün geçmişte var olan mali gücüne isabet eden verginin zamanında alınmayarak sonradan idarece cezalı olarak istenilmesi durumunda yükümlünün ödeme gücünü kaybetmiş olması mümkündür. Bu bağlamda, uzlaşma kurumu çerçevesinde yükümlünün vergi ve ceza borcu belirli ölçü içinde mevcut mali durumuna indirgenebilir. Ancak, bu indirgeme sürecinde karşılıklı görüşme ve işlemi sonuca bağlamaktan ziya-

42 - Başaran, s: 42.

43 - Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s: 260.

44 - Candan, s: 260.

45 - Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2003, s: 375-376.

de uzlaşma komisyonunun tek taraflı belirlemesi bulunmaktadır. Diğer yandan, kanaatimizce, uzlaşmanın gerçek amacı, mükellefin vergi borcunu ve cezasını mevcut durumuna göre uyarlamak değildir.

Uzlaşma konusu olan vergi ve ceza idarenin tek taraflı işlemlerine dayanmaktadır. Uzlaşma alanında görüşülen vergi ve ceza ilişkisinde esasen tarafların irade serbestisi bulunmamaktadır. Uzlaşmada devleti temsil eden vergi idaresi, vergilendirme konusunda belirli bir takdir hakkına sahip değil tam aksine bağlı yetki ile çevrelenmiştir. Yükümlü ise vergi ödevinin yerine getirilmesi bakımından soyut vergi yasaları ile çevrilidir.

Dolayısıyla, uzlaşma görüşmesindeki irade uyumunu hukuki nitelik olarak sözleşmedeki yapıya benzetmek doğru bir yaklaşım değildir. Nitekim, uzlaşma daha belirgin ve çerçevesi vergi yasaları ile çizilmiş bir alanda gerçekleşmekle birlikte devlet ile yükümlü arasındaki vergi ilişkisinin bu çerçeveye uygunluğu üzerindeki müzakere yapılmaktadır. Dolayısıyla, görüşmenin içeriği tarafların karşılıklı iradesi ile etkilenebilecek bir unsur olmayıp, sadece mevcut hukuki durumun doğru şekilde kavranıp yorumlanmasını sağlayacak ve vergi ilişkisinin olması gerektiği şekilde tesisini sağlayacak müşterek bir çalışmadır.

Diğer bir ifade ile, uzlaşma, somut vergilendirme işlemlerinde, soyut vergi kurallarına ve vergilendirme ilkelerine nispeten meydana çıkan sapmaların idare ve yükümlü tarafından giderilme aracıdır.

Bu çerçevede, kanaatimizce, vergi hukuku içinde yer alan uzlaşma müessesesi, nitelik itibari ile vergilemede gerçek durumu kavrama çabasının ve bu bağlamda, idarenin, hazırlayıcı idari işlemleri ile söz konusu işlemlere dayalı olarak tesis ettiği icrai işlemlere, işlemin

muhatabının iradesini de dahil ederek vergi uygulamalarında doğruluğu sağlamayı ve bu çerçevede doğabilecek ihtilafları daha baştan gidererek etkili, hızlı ve uyumlu bir vergi sistemi sağlamayı öngördüğü bir kurumdur.

Dolayısıyla, uzlaşma kapsamında, idarenin ve mükellefin iradelerinin uyumlu olması ve belirlenen tutar (vergi-ceza) üzerinde mutabakat sağlanması, oluşan hukuki durumun sözleşme niteliği kazanması anlamını taşımaz. Nitekim, uzlaşma kapsamında yapılan çalışma ve ulaşılan sonuç, vergi tarhının ve ceza kesilmesi olayının ihtilafsız olarak kesinleşmesi anlamında idare ve mükellefin iradesine uygun olarak idari işlemin tekemmül etmesidir. Bu bağlamda, beyan esasına nazaran idarenin tek yanlılık niteliği ağır basan tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine, uzlaşma kapsamında yükümlünün de katılımı sağlanmaktadır.

3.2. UZLAŞMANIN HUKUKİ MAHİYETİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

Uzlaşma, tarhiyat işleminden beklenen dengeli ve adil vergilemenin dayanağı olan mali güce ulaşmada, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine ulaşmak için, idarenin, tespitlerini yükümlünün açıklamaları ile birleştirdiği bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımın bir sonucu olarak da, uzlaşma kapsamında idarenin tespitleri yükümlünün katılımının ve uygun iradesinin sağlandığı ölçüde kesinlik kazanmaktadır. Diğer yandan tarhiyat sonrası uzlaşmada, ulaşılan tutarlar hukuki anlamda kesinlik kazanırken, tarhiyat öncesi uzlaşmada da, uzlaşmanın temin edildiği ölçüde bir anlamda ön tarhiyat işlemi yapılmaktadır.

Bu çerçevede, uzlaşma, idarenin çalışması ile mükellefin beyanını (iradesini) bir araya getiren ve matrah tespitinin de ötesinde tarhiyatın sonucu olarak hesaplanan vergi ve kesilecek ceza anlamında ke-

sinlik sağlayan bir işlemdir. Nitekim, uzlaşmanın temini her iki taraf için de bağlayıcı ve kesin sonuçlar meydana getirdiğinden, uzlaşmanın temin edildiği konular ačíısından idari işlemden beklenen sonuçlar alınmış olmaktadır. Bu aşamadan sonra, tarha yetkili vergi dairesinin işlemi sadece şekli nitelik taşımaktadır. Bir anlamda, tarhiyat öncesi uzlaşmada, tarhiyat işlemi temin edilen uzlaşma kapsamında gerçekleşmektedir.

Bu mantıksal yapı içinde, uzlaşma bir ödün ya da pazarlık müessesesinden ziyade, vergilemede geçerli olan gerçeğ durumu kavrama ve vergi yükünün mali güce orantılı olarak adil bir biçimde dağıtılması hedefinin gerçeğleştirilmesinde idarenin uygulamalarından kaynaklanabilecek sorunların en kısa sürede ve en az külfetle çözülmesi için getirilmiş bir kurumdur.

Aksi takdirde, uzlaşma müessesesinin bir pazarlık kurumuna dönüştürülmesi, vergi adaletini, vergi ödevlerini süresinde ve eksiksiz olarak yerine getiren yükümlülere karşı kusurlu davrananların lehine sonuçlar doğuracak şekilde sarsacak, diğer yandan Anayasanın vergi yükünün adaletli dağıtılması prensibini de ihlal edecektir.

3.3. UZLAşMA YETKİSİNİN SORGULANMASI

İdarenin uzlaşma yetkisi, hem dayanak hem de sınır yönü ile uzlaşma müessesesinin amacının doğru şekilde kavranması ile anlam kazanmaktadır.

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarını yargı yoluna başvurmaya gerek kalmaksızın tarafların istek ve iradelerine uygun ve kesin olarak sona erdirebilmesi nedeniyle, vergiden beklenen toplumsal yararı zamanında sağlayacak niteliktedir.⁴⁶

46 - Candan, s: 260.

Ancak, bu noktada, uzlaşmanın tarafı olarak idarenin uzlaşma yetkisinin sınırının değerlendirilmesi gerekir. Bilindiği üzere, verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde, vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemiştir.

Yasal çerçevesi çizilmiş alanda vergileme konusuna girecek şekilde gerçekleşen durumlara binaen yükümlü açısından vergi ödevi doğarken idare açısından da vergileme yetkisi ve görevi ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifade ile, yükümlüler vergi kanunları ile belirlenmiş ödevlere uygun davranmak, idare de vergi kanunlarının uygulanmasını, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirmek durumundadır.

Dolayısıyla, vergileme sürecinde, hem ödev hem de uygulama açısından yasayla çevrelenmiş yapı içinde yükümlülerin ve idarenin irade özgürlüğü bulunmamaktadır. Bu durum, vergileme işlemlerine yön veren ve nihai anlamda vergilemeyi bir sonuca bağlayan uzlaşma açısından da geçerli olmak durumundadır. Dolayısıyla, keyfiliğe yer verilmemiş olan vergi hukukunda uzlaşma yetkisi anlamında ihtiyariliğe imkan verildiği de düşünülemez.

Nasıl ki, uzlaşmaya neden olan inceleme raporu veya takdir kararlarında önerilen işleme ilişkin gerekçe gösterilmekte ve ispat vasıtalarına yer verilmekte ise, aynı mantıksal çerçevede, uzlaşma da **gerekçeli ve geçerli bir nedene** dayalı olarak inceleme sonucuna ya da takdir kararına istinaden tesis edilen ya da edilecek işlemi tadil edebilmeli veya ortadan kaldırılabilmelidir.

İdare, uzlaşma yetkisini, uzlaşma komisyonu eliyle kullanmaktadır. Uzlaşma kapsamında, tarha yetkili vergi dairesini temsil eden uzlaşma komisyonu, bu niteliği nedeniyle, tarafsız nitelik taşıyan takdir

komisyonlarına göre idarenin tarafı olarak görüşmede yer almaktadır.⁴⁷

Bu bağlamda, uzlaşma komisyonu, uzlaşma görüşmelerinde idarenin tarafı olarak bir anlamda uzlaşma yetkisinin kullanılmasında tarha yetkili vergi dairesi adına hareket etmektedir. Dolayısıyla, uzlaşmanın temin edilmesi durumunda; tarhiyat öncesi uzlaşma yönünden uzlaşılan rakamlar tarhiyata ve ceza uygulamasına esas alınırken, tarhiyat sonrası uzlaşmada da daha önce yapılan tarhiyat ve kesilen ceza uzlaşılan tutarlarla sınırlı olarak kesinlik kazanacağından, uzlaşma, bir anlamda Kanunla vergi dairesinde olduğu belirlenen tarh ve ceza kesme yetkisinin uzlaşma komisyonu eliyle kullanılması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, uzlaşma komisyonunun uzlaşma kapsamındaki yetkisinin sınırı vergileme anlamında belirleyici ve önemli bir unsurdur.

VUK'un Ek 1'inci maddesinde, uzlaşma komisyonlarının teşekkülü ve uzlaşma konusundaki yetkilerinin belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na Yönetmelikle düzenleme yapma yetkisi verilmiş ve bu bağlamda Bakanlık ta Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmelikleri ile Uzlaşma Komisyonlarının ne şekilde oluşacağını belirlemiş olmasına karşılık, uzlaşma yetkisini, komisyon türlerine ve uzlaşma konusu edilecek vergi ve cezaların tutarlarına göre ayrıma tabi tutmak suretiyle Genel Tebliğlerle belirlemiştir.

Bu bağlamda, Kanunda belirtilen şartları taşıdığından uzlaşma konusu yapılabilecek ve uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezaların hangi uzlaşma komisyonunun görev alanına girdiği Maliye Bakanlığınca belirlenmiştir.

Uzlaşmada, konuya giren işlemler yönünden uzlaşılacak tutarın alt

47 - Candan, s: 301.

sınırı belirlenmemiştir. Bu bağlamda, düzenlemenin bu şeklinden, uzlaşılacak tutarın uzlaşma kapsamında sifıra kadar indirilebilmesi hukuken mümkün görünmektedir. Diğer bir ifade ile uzlaşma konusuna giren vergi ve cezalarda idarenin uzlaşma kapsamında, vergi ve cezaları sıfırlama yetkisi bulunmaktadır.

Ancak, bu yetkinin, idare hukukunun genel yapısı içinde gerekçesiz olarak kullanılabilmesi mümkün değildir. Nitekim, idarenin her işleminde olduğu gibi, idari bir faaliyet olan uzlaşmada da, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarına uygun davranması gerekir.

Diğer yandan, uzlaşmada belirli bir alt sınır konulmamış olması kanaatimizce, uzlaşma konusuna giren tutarların sıfırlanabilmesi yönünde idareye bir yetki tanımaktan ziyade, **uzlaşma müessesesi üzerinde belirlenmiş bir oranla kanunda ya da idari düzenlemede bir belirleme yaparak idareyi etkisiz kılmamaktır**. Nitekim, alt sınırın kanunla veya Bakanlıkça yapılan düzenleme çerçevesinde belirlenmesi durumunda, uzlaşma kapsamında, mükellef ya da sorumlularca, belirlenen alt sınır mutlak uygulanacak bir oran olarak algılanarak her uzlaşmada bu orana inilmesi zorlanacaktır. Ancak, oran konulmayarak, uzlaşmanın alt sınırı mükelleflerin özelliklerine ve yapılarına uygun olarak idarece vergilemenin en doğru şekilde yapılabilmesi bağlamında açık bırakılmıştır.

Bu yapı içinde, ekonomik ve mali yönden vergi ve cezaların gerekçesiz olarak sıfırlanması makul kabul edilemeyeceğinden, idarenin doğrudan sıfırlama yetkisinden (istisnai haller dışında) bahsedilemeyecektir. Nitekim, uzlaşma, idare ile mükellefin bir araya gelerek, mükellef yönünden idarece yapılmış olan matrah tespiti üzerinde görüşülmesi ve matraha bağlı olarak tarhedilen vergi ve kesilen cezanın doğru şekilde oluşturulması için yapılan çalışmadır.

Daha önce de belirtildiği üzere, kanaatimizce uzlaşma, tarh edilecek

ya da ödenecek vergi konusunda mükellefle idarenin bir pazarlığı değildir. Bu bağlamda, mükellef ya da sorumlu açısından bireysel olarak mümkün olan en az maliyete katlanma anlamında vergi ve cezanın en az tutarının ödenmesi menfaatini gerektirirken, diğer yandan, yükümlülükleri ve kanunlar gereği mevcut yapı içinde ödemesi gereken verginin doğru şekilde tahakkuk ve tahsili de idarenin amacını ve görevini oluşturur. Nitekim Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde belirtildiği üzere, vergi incelemesinde ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılırken, VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca da vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınmaktadır. Dolayısıyla, **vergilemeye hakim olan bu yaklaşım, inceleme ya da takdir işlemleri üzerine inşa edilen uzlaşma açısından da geçerli ve bağlayıcıdır.**

Bu yapı ve mantık kurgusu içinde, uzlaşma, idarenin ihtilaf konusu olabilecek bir işlemini, **işlemin konusunu oluşturan tarafla müzakerelere ederek, hem işlemin doğruluğunu temin hem de ihtilaf yaratılmadan en az maliyetle verginin tahsilini amaçlamaktadır.**

Bu niteliğinden dolayı, uzlaşma, idarenin iradesi ile kanunla konulmuş bir verginin ya da cezanın indirilmesi ya da sıfırlanması anlamına gelmemektedir. Uzlaşma, dayanağında idari bir işlemin olduğu matrah tespitleri ile bu tespitlere ilişkin tarhiyat ve cezaların yine idare ile mükellefin birlikte değerlendirmesi sonucunda doğru şekilde tespitini amaçlamaktadır. Bu noktada, idare vergi kanunları ile getirilen tüm hükümleri ve bu hükümlerin sonucu olan vergileme ilkelerini uzlaşma da dahil olmak üzere her işlemin ve faaliyetinde doğru ve eksiksiz şekilde uygulamakla yükümlüdür. Diğer bir ifade ile **uzlaşma, idare açısından vergi kanunlarının uygulamasının önüne geçecek bir araç değil, vergi kanunlarını doğru işletmesini sağlayacak bir yöntem olmak durumundadır.**

4. UZLAŞMANIN HUKUKİ SONUÇLARI VE ETKİLERİ

4.1. UZLAŞMANIN MUHTEMEL SONUÇLARI

Uzlaşma süreci, tarhiyat öncesi uzlaşmada idarenin hazırlayıcı, tarhiyat sonrası uzlaşmada ise tek taraflı ve icrai işlemini, bu işlemin muhatabı ile gözden geçirmek suretiyle nihai bir sonuca ulaşma çabasından oluşmaktadır. Dolayısıyla, görüşme idare ile yükümlünün karşılıklı uyumu ile neticelenebileceği gibi, görüşmeye rağmen ihtilafın devam etmesi de bir olasılıktır.

Uzlaşma sürecinin iki taraf açısından en kesin ve uyumlu sonucu uzlaşma görüşmesinin karşılıklı uygun irade ile sonuçlanmasıdır. Dolayısıyla, uzlaşmanın sağlanması durumunda, tarhiyat öncesi uzlaşmada hazırlayıcı idari işlem nihai işleme dönüşmek suretiyle, tarhiyat sonrası uzlaşmada ise tek taraflı ve icrai işlem uzlaşma kapsamında oluşan irade birliği çerçevesinde kesinlik kazanır.

Uzlaşmanın olumsuz şekilde sonuçlandığı diğer iki alternatiften ilkinde; uzlaşma görüşmesinin gerçekleşmesine rağmen, ihtilaf konusunda karşılıklı uyum sağlanamadığından çözüm üretilemez. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi ya da vaki olmaması olarak ifade edilen bu durumda, uzlaşma tutanağına, işlemin muhatabı iştirak etmekte, ancak irade birliği oluşmadığından uzlaşma sağlanamamaktadır. Tutanağına idarenin nihai teklifi yazılmaktadır.

Uzlaşmanın olumsuz şekilde sonuçlandığı ikinci alternatifte ise, muhatabın fiziksel olarak ya da irade bakımından uzlaşmaya iştirak etmemesi nedeniyle uzlaşma temin edilememektedir.

4.1.1. Uzlaşmanın Gerçekleşmesi (Sağlanması)

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katı-

lımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde, komisyon uzlaşma sonuçlarını gösteren bir tutanak düzenler. Düzenlenen tutanakta, uzlaşma ile ilgili açıklamalar ve uzlaşma konusu yapılarak üzerinde uzlaşılan rakamlar yer alır. Tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline verilir.

4.1.2. Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi (Vaki Olmaması)

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma gerçekleşmediği takdirde, düzenlenecek tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır. Tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline verilir.

4.1.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellefin; uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, uzlaşma görüşmesine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.

4.2. UZLAŞMANIN HUKUKİ ETKİLERİ

4.2.1. İhtilafın Çözüm Yollarına Etkileri

4.2.1.1. Dava Açma Hakkına Öncelik Teşkil Eder

Mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma konusu tarhiyat ya da ceza kesme işlemine dava sürecinin de eşlik etmesi tarhiyat sonrası uzlaşma da mümkündür. Nitekim tarhiyat öncesi uzlaşmada tarhiyat ve ceza kesme işlemi tesis edilmeden önce uzlaşma süreci dev-

reye girdiğinden dava konusu edilebilecek işlemler henüz varlık kazanmamıştır. Dolayısıyla da dava imkanı uzlaşmanın olumsuz neticelenmesi durumunda uzlaşmayı takip eden bir aşama olarak gündeme gelecektir.

Bu çerçevede, tarhiyat ve ceza kesme işlemine karşı işlemin muhatabının alternatif seçimlik hakları bulunmaktadır. Bunlar, uzlaşma, cezalarda indirim ve dava yoludur.

Vergi Usul Kanunu'nun "Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma" başlıklı ek 7'nci maddesi uyarınca, müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

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

Yükümlü ya da ceza muhatabının alternatif seçenekler arasından tercih edebileceği uzlaşma hakkı, ihtilafı sonlandırma bakımından gündeme gelebilecek diğer seçeneklere göre daha öncelikli tutulmuştur. Bu yaklaşım çerçevesinde, ihtilafın çözümü anlamında, idare ile yükümlü ya da ceza muhatabının diyaloguna dayanan uzlaşma hakkının tercih edilmesi durumunda, diğer çözüm yolları ikinci planda tutulmuş ve ihtilafın çözümü öncelikle uzlaşma görüşmelerine bırakılmıştır.

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açabileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, mükellef veya ceza muhatabının aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden

önce dava açmış olması durumunda, davanın, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmeyeceği herhangi bir sebeple incelenip karara bağlanması durumunda ise bu kararın hükümsüz sayılacağı belirtilmiştir. Ancak, uzlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince bildirilmesi üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

4.2.1.2. Dava Açma Süresini Etkiler

Tarhiyat ve ceza kesme işlemi üzerine uzlaşmanın tercih edilmiş olması, dava açma hakkını etkileyecek ve dava süreci ikinci planda kalacaktır. Diğer bir ifade ile mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma hakkını kullanması durumunda dava süreci askıya alınacaktır. Uzlaşmanın olumlu şekilde sonuçlanması durumunda ihtilaf çözüme kavuşacağından dava sürecine gerek duyulmayacaktır.

VUK'un ek 7'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Düzenlemede gözden kaçmaması gereken önemli bir husus olarak, dava açma süresinin başlaması için uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın sadece imzalanmış olması yeterli olmayıp bu tutanağın ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.⁴⁸ Dolayısıyla, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, dava açma süresinin hesaplanma-

48 - D.3.D., 29.01.2003, E.2000/3173, K.2003/607.

sında esas alınacak tarih, uzlaşmanın vaki olmadığı hususunu havi tutanağın yükümlü ya da ceza muhatabına tebliği tarihidir.

VUK'un ek 7'nci maddesinin dördüncü fıkrasında öngörülen dava açma süresinin uzaması durumu, tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili bir düzenlemedir. Nitekim, tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma sürecinde mükellef ya da ceza muhatabı nezdinde gerçekleşmiş olan dava konusu edilebilir bir işlem bulunmadığından tarhiyat öncesi uzlaşma yolunun kullanılmasının dava açma süresine doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile, tarhiyat öncesi uzlaşma seçeneğinde, hazırlayıcı idari işlemler uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi durumunda tek taraflı ve icrai işlem olarak tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine dönüşeceğinden, bu işlemlerin mükellef ya da ceza muhatabına tebliği ile birlikte dava açma süreci yeni başlamaktadır.

Bu bağlamda, tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen ancak uzlaşmayan mükellef, uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın değil, vergi ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği üzerine dava açılması halinde de, davanın vergi mahkemesinde incelenmesine bir engel yoktur.⁴⁹

Buna mukabil, tarhiyat sonrası uzlaşmada, idarenin tarhiyat ve ceza kesme şeklindeki tek taraflı ve icrai işlemlerinin mükellef ya da ceza muhatabına tebliği ile dava açma seçeneğine eşlik eden bir alternatif olarak aynı süreçte uzlaşma imkanı doğduğundan, yükümlü ya da ceza muhatabının ilk seçenek olarak tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu kullanmasında, uzlaşmanın olumsuz neticelenmesi durumunda

49 - D.11.D., 12.05.1998, E.1997/1060, K.1998/1681.

yükümlünün dava hakkını kullanmasının süre yönünden korunması bakımından asgari bir zaman dilimi öngörülmüştür. Bu bağlamda, VUK'un ek 7'nci maddesi ile, tarhiyat sonrası uzlaşma seçeneğinin kullanılması durumunda, ihtilafın bu yolla idari aşamada çözülememesine bağlı olarak dava açma yolunun süre yönünden kaybedilmesi için dava açma imkanını 15 gün uzatan asgari bir limit getirilmiştir.

VUK'un ek 7'nci maddesinde, her ne kadar uzlaşmanın vaki olmaması halinde dava yoluna gidilebileceği öngörülmüş ise de, aynı maddenin ikinci fıkrasında, uzlaşma talebinden önce davanın açılmış olması halinde mahkemenin izleyeceği yol hususunda düzenlemeye de yer verilmiş olması karşısında, uzlaşma talebinden önce dava açılmasına yasal bir engel bulunmadığı anlaşılmaktadır.⁵⁰ Uzlaşma talebinden önce dava açılması durumunda, uzlaşma görüşmelerinin sonuçlanmasına kadar dava süreci işlemeyecek, uzlaşmanın gerçekleşmemesi ya da temin edilmemiş olması durumunda ise dava aşaması devreye girecektir.

Bu noktada, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından VUK'un ek 7'nci maddenin 4'üncü fıkrasında uzlaşmanın vaki olmaması durumunda dava açılabilirliği yolundaki düzenlemenin uzlaşmanın temin edilememesi durumunda da geçerli olduğu yönünde karar verilmiştir. Söz konusu karar uyarınca, uzlaşmadan önce dava açılmıyorsa, VUK'un ek 5'inci maddesinde⁵¹ uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak sayılan durumlarda da ek 7'nci maddesinde belli edilen koşullarla dava açılabilir.⁵²

50 - DVDDGKK., 24/02/2006 tarihli ve E.2005/331, K.2006/37.

51 - VUK'un ek 5'inci maddesi 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Madde içeriği, Uzlaşma Yönetmeliğinin 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

52 - Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 23/10/1986 tarihli ve E.1986/2, K.1986/2 sayılı Kararı.

Dolayısıyla, yargıda oluşan içtihat birliği çerçevesinde, uzlaşmanın temin edilememesi durumunda da dava açma süresi VUK'un ek 7'nci maddesi kapsamında hesaplanacaktır.

Bu konuya ilişkin olarak üzerinde durulması gereken bir diğer husus, uzlaşma konusuna girmeyen bir vergi ya da ceza nedeniyle yapılan uzlaşma talebinin reddinin dava açma süresini uzatıp uzatmayacağıdır. Bu konuda, Danıştay'ın iki dairesinin birbirine zıt iki kararı bulunmaktadır. Danıştay Üçüncü Dairene göre, uzlaşma kapsamına girmeyen vergi ve ceza için uzlaşma komisyonuna başvurular dava açma süresini durdurmaz.⁵³ Buna karşın, Danıştay Dördüncü Dairesi, uzlaşma kapsamına girmeyen vergi ve cezaya ilişkin olarak uzlaşma başvurusunda bulunulmasının dava açma süresini durdura-acağı yönünde karar vermiştir.⁵⁴

Dördüncü Dairenin Kararının gerekçesinde, uzlaşmanın amacı üzerinde durularak, uzlaşmanın amacının vergi tarh eden idare ile vergiyi ödeyecek olan yükümlünün uyuşmazlık çıkarmadan anlaşabilmelerini sağlamak olduğu ifade edilmiştir. Bu bağlamda, kanun koyucunun uzlaşma davetine katılan ancak uzlaşmayan yükümlü ile uzlaşma davetine katılmakla beraber yasal engellerden dolayı uzlaşmayı temin edemeyen yükümlü arasında, dava yoluna başvurma bakımından bir farklılık yaratmak istediği sonucunun çıkarılmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, bu görüş doğrultusunda, uzlaşma kapsamına girmeyen vergi ve cezalar için uzlaşma talep edilmesi sonucunda oluşan süreç ve komisyonun uzlaşma talebini reddetmesi uzlaşmanın yasal engellerden dolayı temin edilememesi olarak yorumlanmıştır. Ayrıca, yukarıda yer verilen Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun Kararına da atıf yapılmak suretiyle, “uzlaşma-

53 - D.3.D., 11.10.1999, E.1998/1511, K.1999/3528.

54 - D.4.D., 12/01/1999, E.1998/2261, K.1999/13

nın temin edilememesi” hali olarak kabul edilen uzlaşma talebinin reddi durumunda da, daha önce dava açılmamış ise, VUK’un ek 7’nci maddesinde belli edilen koşullarla dava açma yoluna gidilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

4.2.1.3. Cezalarda İndirim Hakkına Öncelik Teşkil Eder

Ceza muhatabının uzlaşma talebi, cezalarda indirim hakkını da etkiler. Ceza muhatabının birbirinin alternatifi olan bu iki haktan birini kullanma imkanı bulunmaktadır. VUK’un ek 9’uncu maddesi uyarınca, uzlaşma talebinde bulunan ceza muhatabı uzlaşma talebinden vazgeçmediği sürece cezalarda indirim hakkını kullanamaz. Ceza muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek cezalarda indirim hakkından yararlanabilir.

4.2.1.4. Uzlaşma Türünde Tercihin Etkileri

Tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı tür uzlaşmadan yükümlü ya da ceza muhatabının tercihine göre sadece birinden yararlanma imkanı bulunmaktadır. Bu bağlamda, yükümlü ya da ceza muhatabı aynı konuya ilişkin olarak hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma yollarına başvuramaz. Dolayısıyla da bu iki uzlaşma türünden birini seçmek durumundadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, aynı konuya ilişkin olarak tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez. Ancak, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir. Dolayısıyla, mükellef ya da ceza mu-

hataabı tarhiyat 6ncesi uzlaşma talebini belirtilen şekilde ve s6rede geri 7ekmek suretiyle tarhiyat sonrası uzlaşma hakkında yararlanabilir.

Diğer yandan, tarhiyat 6ncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, m6kellef ya da ceza muhatabı verginin tarihi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez.

Ayrıca, tarhiyat sonrası uzlaşmanın tercih edildiği durumlarda, uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza i7in yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise, komisyonun nihai teklifi uzlaşma tutanağına aktarılır. M6kellef, dava a7ma s6resinin son g6n6 akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilek7e ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna g6re işlem tesis edilir.

4.2.2. İhtilaf Konusu Olaya Etkileri

4.2.2.1. İhtilafı Taraflar A7ısından Kesin Olarak Neticelendirir

Uzlaşma g6r6şmeleri sonucunda uzlaşmanın sağlanması ya da uzlaşma vaki olmamasına rağmen idarenin nihai teklifinin sonradan kabul edilerek uzlaşmanın vaki olması durumunda, 6zerinde uzlaşma sağlanan vergi ve ceza tutarı kesinlik kazanır.

Bu kesinlik m6kellef ya da ceza muhatabı kadar idare i7in de ge7erlidir. Bu yaklaşımdan dolayı ihtilafın uzlaşma kapsamında t6ketilmesi nedeniyle, idarenin aynı vergi ya da ceza konusunda inceleme

yapamayacağı, takdire gidemeyeceği ya da dava yoluna başvuramayacağı ifade edilmektedir.⁵⁵

Vergi Usul Kanunu'nun "Uzlaşma Komisyonu Muamelelerinin Kesinliği" başlıklı ek 6'ncı maddesi uyarınca, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

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

4.2.2.2. Uzlaşmadaki Hatanın Uzlaşmanın Kesinliğine Etkisi

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, üzerinde uzlaşılan konuların hukuki kesinlik kazanması esastır. Buna mukabil, uzlaşmada hata yapılmış olması bu duruma istisna teşkil etmektedir. Nitekim, vergi sistemimizde, 'hata üzerinden vergi alınmaması' esaslı açık bir şekilde benimsenmiş olup Vergi Usul Kanunu'nun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkan tanınmıştır.

55 - D.4.D., 06.11.1975, E.1975/1093, K.1975/2878 sayılı Kararında, takdir olunan matrah üzerinde uzlaşmaya varıldıktan sonra, takdir matrahının düşük olduğundan bahisle idare tarafından mali yargı organına başvurulamayacağı ifade edilmiştir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararında, re'sen takdir olunan matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen ceza hakkında uzlaşmaya varıldıktan sonra vergi dairesi tarafından matrah artırılması talebiyle dava açılmayacağı yönünde sonuca varılmıştır. D.İ.B.K., 02.07.1985 , E.1985/5, K.1985/4

Bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş olan bir mukteza-
da⁵⁶ Bakanlığın;

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,
- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,
- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,

uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde söz konusu hataların VUK'un düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi gerektiği şeklinde bir uygulama yapılmasını benimsemiş olduğu açıklanmıştır.

Uzlaşma kapsamında yapılan hataların düzeltilmesini esas alan bu görüş uyarınca, kısmi vergi hatası tarhiyatlarının düzeltilmesine imkan tanımamakta, ancak vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamaktadır.

Bu durumda, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayında yukarıda üç şekilde sayılmış olan hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tespit edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

56 - 07.05.1998 tarihli ve B.07.GEL.0.29./28641242785 sayılıdır. Ayrıca, M.B.'nin 09.12.2001 tarihli ve B.07.0.GEL.0.44/4417324/66094 sayılı muktezasında, uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapılmış olan mevzu hatasının uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış olması nedeniyle, hatalı olarak uzlaşma yoluyla da kesinleşen miktarların düzeltme zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak düzeltilmesinin imkan dahilinde olduğu belirtilmiştir.

4.2.3. Uzlaşmanın Ödeme Sürecine Etkisi

Uzlaşma kapsamında, vergi ilişkisi yeniden gözden geçirilip, vergi alacağı ve vergi cezası yeniden belirlenirken, muhatabın ödemesi gereken tutarlarla birlikte uzlaşma çerçevesinde ödeme süreleri de etkilenmektedir. Bu bağlamda, VUK'un "Ödeme" başlıklı ek 8'inci maddesinde uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların ödeme süreleri özel olarak aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

- **Uzlaşma vaki olduğu takdirde**, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde;
- **Uzlaşma vaki olmadığı takdirde**, VUK'un 112 ve 368'inci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3 numaralı bendi hükmü dairesinde;

ödenir.

Bu noktada üzerinde durulması gereken bir husus, uzlaşmanın geçerlilik koşulları arasında, uzlaşılan vergi ya da cezanın vadesinde ödenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Uzlaşma kapsamında vergi ilişkisi ve buna bağlı olarak borç ilişkisinin tutarı ile vade yapısı etkilenmekle birlikte, VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenmiş olan pişmanlık ve ıslah müessesesinden farklı olarak, uzlaşmanın geçerlilik kazanması için borcun vadesinde ödenmesi zorunlu bir unsur değildir. Uzlaşma sonucunda kesinlik kazanan borca ilişkin oluşan ödeme süreleri dahilinde ödeme yapılmaması durumunda uzlaşma hükümleri geçerliliğini sürdürmekle birlikte alacağın tahsili bakımından 6183 sayılı Kanun hükümleri devreye girecektir.

4.2.4. Uzlaşmanın Sağlanmış Olmasının İdarenin İnceleme Yetkisine Etkisi

İdare ile yükümlü arasında uzlaşmanın sağlanması durumunda ihtilaf konusu olayla ilgili olarak hukuki kesinlik temin edilir. Bu kesinlik mükellef ya da ceza muhatabı kadar idare için de geçerlidir. Dolayısıyla idarenin ihtilaf konusu olaya yönelik dava açma yoluna gitme imkanı ile birlikte, aynı konuyla ilişkin inceleme ya da takdir yolu ile yeni bir hukuki durum yaratma süreci ortadan kalkar.

Ancak, bu noktada idarenin inceleme ya da takdire başvurusu imkanının uzlaşma nedeniyle sınırlanmasının uzlaşma konusu olayla sınırlı olduğunu belirtmek gerekir.

Bu bağlamda, Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından verilen; aynı döneme ilişkin olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin dayandığı hukuki nedenlerden başka bir nedenin ortaya çıkması halinde, idarenin yeni bir tarhiyat yapabilme olanağına sahip olduğu yönündeki kararın isabetli bir yaklaşım sergilediği kanaatindeyiz.⁵⁷

Söz konusu kararda da belirtildiği üzere, uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir. Uzlaşma, uzlaşmaya konu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle ortadan kaldıracığı için uzlaşmada taraf olan idare, söz konusu matrahın miktarı konusunda uyuşmazlık yaratamayacaktır.

Ancak bu hususun, aynı dönem için olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde idarenin inceleme yetkisini ortadan kaldırdığı düşü-

57 - DVDDGK, 13/06/2003, E.2002/592, K.2003/333, Aynı yönde karar için bkz; D.3.D., 20.10.2005, E.2004/852, K.2005/2230.

nülemez. İdare, (zamanaşımı süresi dahilinde) her zaman, vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır.

Dolayısıyla, aynı döneme ilişkin olmakla birlikte, daha önce uzlaşılan vergi ve ceza ile farklı maddi ve hukuki nedenlere dayanan tarhiyata konu olan işlemin, daha önce uzlaşma yapılan aynı dönem için yeniden inceleme ve vergilendirme işlemi yapılamayacağı gerekçesiyle iptali hukuka uygun görülmemektedir.

Buna karşın, yargı kararlarının bir kısmında ise, idarenin inceleme imkanının uzlaşma konusunun ötesinde uzlaşma konusunun ilişkili olduğu dönemle bağlayan görüşler de yer almaktadır.

Bu yaklaşım tarzı içinde, tarh olunan vergi ve kesilen cezada uzlaşma sağlandıktan sonra idarenin, matrahın azlığından bahisle incelemeyi yenilemesi ve genişletmesi uzlaşmanın bütünlüğü ve muamelelerinin kesinliği kuralı ile bağdaşmayacağından, aynı konuda her ne suretle olursa olsun yapılan vergi incelemesi yoluyla ikinci bir tarhiyat yapılması mümkün değildir⁵⁸ Uzlaşma, uzlaşmada taraf olan idare açısından da kesinlik taşıdığından idare tarafından uzlaşılan dönem hakkında yeniden inceleme yapılarak uzlaşma tutanağındaki vergiyi artırıcı yönde yapılan tarhiyat yasaya aykırı görülmektedir.⁵⁹ Ayrıca, uzlaşmanın, **vergi matrahı ile ilgili olarak taraflar arasında bir anlaşmayı içerdiği yaklaşımı** ile Danıştay Üçüncü Dairesi bir kararında⁶⁰, uzlaşılan vergi ve cezanın ilişkin bulunduğu

58 - D.9.D., 26.04.1994, E.1993/2643, K.1994/2059 ve D.4.D., 22/06/1998, E.1998/93, K.1998/2768.

59 - D.4.D., 13.03.2003, E.2002/3936, K.2003/611, aynı yönde karar için bknz; D.9.D., 09.10.2003, E.2000/4207, K.2003/4771.

60 - D.3.D., 03.02.1994, E.1993/35, K.1994/302.

dönem için, aynı re'sen takdir nedenine dayanılarak tarhiyat yapılamayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu yargı kararında, uzlaşma, daha geniş çerçevede değerlendirilerek uzlaşılan konunun ötesinde uzlaşılan dönemi kapsayacak şekilde değerlendirilmiştir. Bu yaklaşımın sonucu olarak da uzlaşmadan sağlanan kesinliğin uzlaşmanın konusu olan olayların ötesinde uzlaşmanın ilgili olduğu vergilendirme dönemini de kapsadığı şeklinde yorum yapılmıştır. Dolayısıyla da uzlaşma sağlanan vergilendirme dönemi itibari ile artık inceleme yapılamayacağı, diğer bir ifade ile vergilemeden beklenen amacın uzlaşma kapsamında sağlandığı ifade edilmiştir.

Ancak, VUK'un "İnceleme Zamanı" başlıklı 138'inci maddesi uyarınca, evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olmasının yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani olmadığı hükme bağlanmışken, uzlaşma kapsamında, ilgili dönem vergi ve cezaları üzerinde yükümlü ile idarenin uzlaşmaya varması durumu, aynı dönem için bir daha incelemeye ve sonucunda vergi salınması ya da ceza kesilmesine engel kabul edilmiştir.⁶¹

61 - Yargı Kararına uzlaşmaya varılan vergilendirme dönemi için idare tarafından yeniden uzlaşma yapılamaması şeklinde yansıyan bu görüşe katılmıyoruz.. Nitekim, uzlaşmanın konusu, idarece tarh edilen vergi ya da kesilen ceza olmakla birlikte, somut olarak ortaya konulan tespitlerdir. Diğer bir ifade ile idarece yapılan işlemler sonucunda ortaya konulan vergi ve cezalardır. Dolayısıyla, somut veriler üzerinde uzlaşılmış olması, bu verilerin ilgili olduğu vergilendirme döneminin tamamının inceleme dışında tutulması için geçerli bir gerekçe olamaz. Nitekim, uzlaşma, üzerinde uzlaşılan konuları ve bu bağlamda somut olayları kesinleştirerek idare ve yükümlüyü bu yönden tekrar karşı karşıya getirmemeyi sağlar. Ancak, idarenin inceleme yetkisi mali güce ulaşma anlamında ve vergileme sürecini gereği gibi işletmesi bakımından, aynı vergi türü bakımından aynı vergilendirme döneminde gerçekleşmiş vergiyi doğuran olayları ve suç fiillerini tespiti engelleyemez.

Bu yaklaşımın arka planında, mali güce ulaşmada vergileme sürecinin dönemler itibari ayrıştırılmasının ve vergiyi doğuran olayın vergilendirme dönemi itibari ile kavranması durumunun yansımaları olarak, yargı merciinin, idare ile yükümlü arasındaki uzlaşmanın vergilendirme dönemi için yükümlünün mali gücüne kesin şekilde ulaşıldığının ve artık idareye yeni bir araştırma yapılamayacağı yaklaşımı bulunmaktadır.

Ancak, idare ile yükümlünün uzlaşma sağladığı konu belirli bir vergilendirme dönemi itibari ile gerçekleşmiş somut bir vergiyi doğuran olay sonucunda yapılan-yapılacak tarhiyata bağlı vergi ya da cezadır. Ancak, bu konularda uzlaşmaya varılması, yükümlü ya da ceza muhatabı yönünden, aynı vergilendirme döneminde gerçekleşen diğer vergiyi doğuran olaylar ya da fiiller yönünden inceleme veya tespit yapılmasına engel oluşturmamalıdır. Dolayısıyla, uzlaşmanın temininin uzlaşma konusunun ilgili bulunduğu dönemle ilgili yeni bir incelemeye imkan vermemesi kanaatimizce mümkün değildir.

4.2.5. Uzlaşmanın Sağlanmış Olmasının Takdir Sürecine Etkisi

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, idare ile yükümlü ya da ceza muhatabı arasında uzlaşma konusunu oluşturan ilişki yönünden kesinlik kazanması gündeme gelmektedir. Dolayısıyla, bu ilişkinin uzlaşmanın sağlanmasından sonra değiştirilmesi ya da etkilenmesi mümkün görülmemektedir. Bu bağlamda üzerinde uzlaşma sağlanan bir konuda takdir komisyonu kararı ile değişiklik yapılması olanaklı değildir.

Bu yönde verilen yargı kararlarında, uzlaşılan vergilerde, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulamayacağı ifade edilirken⁶², vergi incelemesi sonucu tespit edilen matrah üzerinden salı-

62 - D.3.D., 16.01.1991, E.1989/1902, K.1991/43.

nan vergi ve kesilen cezaya karşı uzlaşıldıktan sonra, aynı dönem için takdir komisyonu kararına dayanılarak tekrar tarhiyat yapılamayacağı belirtilmektedir.⁶³

5. UZLAŞMA MÜESSESESİNİN ALTERNATİFLERİ

5.1. İDARİ ALTERNATİF

5.1.1. Cezalarda İndirim

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde, belirli koşullar çerçevesinde vergi cezalarında indirim imkan tanıyan bir kurum öngörülmüştür. Söz konusu madde uyarınca,

“ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

İndirilir.

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

63 - D.4.D., 25/11/1998, E.1997/4651, K.1998/4546.

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

Cezalarda indirim imkan tanıyan bu düzenleme çerçevesinde, ceza muhatabının idarece tesis edilen tarhiyat ve ceza kesme işlemlerini ihtilaf konusu yapmaksızın bu işlemlere ilişkin tutarları belirli sürede ödemesi durumunda vergi cezalarında belirli oranlarda indirim öngörülme suretiyle, vergilendirme sürecinin ihtilafsız şekilde sürdürülmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda, tesis edilen işlemlerin bir an önce neticelendirilmesi suretiyle, zamana yayılı bir ilişkiyi temsil eden vergilendirmenin hem idare hem de yükümlüler açısından daha kolay şekilde sürdürülmesi ön planda tutulmuştur.

Uzlaşma müessesesinin cezalarda indirim kurumu ile olan irtibatını sağlamak açısından VUK’un “Uzlaşma ve Cezalarda İndirme” başlıklı ek 9’uncu maddesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir;

“Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376’ncı madde hükümleri; hakkında 376’ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376’ncı maddenin uygulanmasını istemek hakkı mahfuzdur.”

Yasal düzenleme dikkate alındığında, vergilendirme sürecinde ihtilaf konusu edilebilecek idari işlemlerin, idari aşamada çözümlenerek kesinliğe kavuşturulması bakımından cezalarda indirim müessesesi, uzlaşmaya alternatif bir yöntemdir. Diğer bir ifade ile aynı vergi cezası için uzlaşma ve cezalarda indirim seçenekleri birlikte uygulanamaz. Bu iki seçenek birbirinin alternatifi niteliğindedir. Dolayısıyla, uzlaşma ve cezalarda indirim müessesesinin işleyişi bakımından da bir paralellik öngörülmüştür.

Ceza muhatabının uzlaşma talebi, cezalarda indirim hakkını da etkiler. Bu bağlamda, VUK.’un 376’ncı maddesi uyarınca cezalarda indirim hakkından yararlanılması durumunda aynı konuya ilişkin olarak uzlaşma isteminde bulunulamaz.⁶⁴ Buna mukabil, VUK’un 376’ncı maddesi uyarınca cezalarda indirim talebinde bulunan ceza muhatabının bu talebinden vazgeçerek yasal süresi içinde müracaat etmesi durumunda uzlaşma hükümlerinden yararlanmasına engel bir durum bulunmamaktadır.⁶⁵

Uzlaşma talebinde bulunan ceza muhatabı, VUK’un ek 9’uncu maddesi uyarınca, uzlaşma talebinden vazgeçmediği sürece cezalarda indirim hakkını kullanamaz. Ceza muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek cezalarda indirim hakkından yararlanabilir.

Bu noktada, uygulamada, uzlaşma ile cezalarda indirim uygulaması konusunda çeşitli tereddütler oluşmaktadır. Özellikle VUK’un ek 9’uncu maddesinde cezalarda indirim hakkının kullanılabilmesi için öngörülen uzlaşma tutanağının imzalanmasından önce uzlaşma talebinden vazgeçilmesi koşulu, uzlaşmanın gerçekleşmemesi (vaki olmaması) ve temin edilememesi durumlarında, kalan dava açma süresi içinde cezalarda indirim hakkının kullanılıp kullanılmayacağı yönünde soru işaretleri oluşturmaktadır.

Bu konuda yargının farklı görüşleri bulunmaktadır. Danıştay’ın bir kararında uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, 15 günlük ek dava açma süresi içinde VUK’un 376’ncı maddesinde yer alan ceza indiriminden yararlanılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.⁶⁶

64 - D.7.D., 29.01.1992, E.1988/235, K.1992/39.

65 - Bu yönde verilmiş olan görüş için bkz; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11/07/2006 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/EK:1-12*5286 sayılı maktezası.

66 - D.4.D., 21.02.1994, E.1992/1367, K.1994/904.

Söz konusu kararda, VUK'un 376'ncı maddesiyle Ek 9 ve Ek 7'nci maddelerinin birlikte irdelenmesiyle, 376'ncı maddenin asıl amacının, vergi ve cezaların ihtilaf yaratılmadan en kısa sürede ödenmesinin sağlanması olduğu, buna göre uzlaşmanın vaki olmaması halinde 15 günlük ek süre içinde dava açmak hakkına sahip olan mükelleflerin aynı sürede indirimden yararlanmalarına engel bir yasal düzenlemenin mevcut olmadığı belirtilmiştir.

Kanaatimizce, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, esasen uzlaşmanın etkileri devam etmektedir. Nitekim gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmanın vaki olmaması halinde uzlaşma komisyonunun (idarenin) nihai teklifi uzlaşma tutanağına yazılmakla, dava açma süresi içinde uzlaşma imkanının ucu da açık bırakılmaktadır. Dolayısıyla, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, idarenin tutanağa koyduğu nihai teklifi, uzlaşma imkanının dava açma hakkına paralel olarak varlığını sürdürmesi anlamına gelmektedir. Bu bağlamda, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, kalan dava açma süresinde cezalarda indirim hakkının kullanılması esasen mümkün olmamalıdır.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda ise, uzlaşma süreci uzlaşmanın temin edilememesi ile birlikte kesilmektedir. Bu noktada, uzlaşmanın vaki olmamasından farklı olarak temin edilememe durumunda uzlaşmanın etkisi dava imkanına eşlik etmemektedir. Dolayısıyla, uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, ihtilaf konusu olayın çözümü açısından kanaatimizce cezalarda indirimden yararlanılmasına imkan tanınabilir.

Bu konuda verilmiş olan bir yargı kararında, tarhiyat yapıldıktan sonra uzlaşma isteminde bulunan ancak toplantı günü uzlaşmaya katılmayan mükellefin, uzlaşmanın temin edilmediğine dair tutanağın kendisine tebliği üzerine VUK'un 376'ncı maddesine göre ceza-

da indirimden yararlanmasının söz konusu olamayacağı ifade edilmiştir.⁶⁷

İhtilaf konusu olayda, mükellef tarafından uzlaşma tutanağı imzalanmadan önce uzlaşma talebinden vazgeçildiğine dair bir dilekçe verilmediği gibi cezaya ait ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün olan başvuru süresi geçirildikten sonra cezaların indirilmesi istemiyle başvuruda bulunulmuştur. Bu durumda indirim hakkından yararlanma koşullarına uymayan mükellefin VUK'un 376'ncı ve ek 9'uncu maddesi hükümlerinden yararlanmasının mümkün olmadığı yönünde karar verilmiştir.

Bu noktada özellikli bir diğer konu ise, uzlaşma kapsamında olmayan cezalar için uzlaşma talebinde bulunan mükellefin bu talebinin reddedilmesi üzerine VUK'un 376'ncı maddenin uygulanması isteminin kabul edilip edilmeyeceğidir.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada, uzlaşma talebinde bulunulan tarihyat hakkında uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçilmesi suretiyle ceza indirimi talebinde bulunması halinde, ceza indirimi uygulaması yapılabileceği gerekçesiyle uzlaşma başvurunun reddinden sonra VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca ceza indiriminden yararlanılmayacağı ifade edilmiştir.⁶⁸

5.2. YARGI YOLU

5.2.1. Genel Çerçeve

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

67 - D.11.D., 17.11.1997, E.1996/5556, K.1997/4079.

68 - 11.01.2001 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2864-124-2892/1520 sayılı.

Bu bağlamda, idari işlem niteliği taşıyan tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin muhatapları bu işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi bakımından yargı yolunu kullanabilecektir.

Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma aşamasında, üzerinde uzlaşılacak vergi ve ceza yönünden dava açma imkanı esasen mevcut olmamakla birlikte, tarhiyat ya da ceza kesme işleminin tekemmülü ve yükümlüsüne tebliği ile dava açma imkanı ortaya çıkacaktır.

Bir diğer temel esas olarak, vergi hatası ve ihtirazi kayıt dışında, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Mükelleflerin, kendi beyanları üzerine tesis edilen tarh işlemi dava kapsamı dışında tutulmuştur.

5.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Açısından Dava Yolu

Tarhiyat öncesi uzlaşma, hakkında vergi incelenmesine başlanmış olan mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan ve ceza kesilmeden önce kullanabileceği bir haktır. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma aşamasında dava konusu edilebilecek bir işlem bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile tarhiyat öncesi uzlaşma idarenin hazırlayıcı işlemine dayanmakla birlikte henüz kesin ve yürütülebilir işlem olarak tarhiyat ya da ceza kesme işlemine dönüşmediğinden, bu aşamada dava yoluna gidilmesi imkanı bulunmamaktadır.

Ancak, tarhiyat öncesinde, uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi durumlarında, idarenin hazırlayıcı işlemi niteliğindeki

vergi inceleme raporu kesin ve yürütülebilir işlem olarak tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine dönüştürüleceğinden, tek taraflı ve icra-i nitelik taşıyan bu işlemlerin muhatabı üzerinde etkililik kazanma anı olan tebliğ ile birlikte dava açma imkanı da gündeme gelecektir.

Bu bağlamda, tarhiyat öncesi uzlaşma yönünden dava açma hakkı, uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi durumlarında varlık kazandığından, tarhiyat öncesinde uzlaşmanın talep edilmiş olmasının dava açma hakkına ya da süresine doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır.

Tarhiyat öncesinde uzlaşma talep edilmesine karşın, uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilmemesi durumunda, dava açma hakkı, tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin muhatabına tebliğ tarihinden itibaren gündeme gelecek ve dava açma süresi bu tarihten başlayarak genel esaslara göre tespit edilecektir.

5.2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Açısından Dava Yolu

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak, uzlaşma konusu idari işlemler kesin ve yürütülebilir nitelik kazanmaktadır. Tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin muhatabına tebliği ile başlayan süreçte, yükümlü ya da ceza muhatabı idari işlemlere karşı uzlaşma yolunu tercih edebileceği gibi dava hakkını da kullanabilecek durumdadır. Bu yönü ile tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşma seçeneğine aynı zamanda dava ama seçeneği de eşlik etmektedir.

Bu kapsamda, mükellef ya da ceza muhatabı uzlaşma talep etmeyecek doğrudan dava yolunu kullanabilir. Bu bağlamda, ihtilaf konusu idari işlemler yargı sürecinde çözüme kavuşturulacaktır.

Buna mukabil, idari işlemlere karşı mükellef ya da ceza muhatabı,

dava açma ve uzlaşma hakkını birlikte kullanmış olabilir. Örnek olarak, mükellef tarhiyat işlemine karşı dava açma süresi içinde önce dava açıp ardından uzlaşma talep edebilir. Bu durumda, yargılama süreci uzlaşma görüşmelerinin neticelenme anına kadar askıya alınacaktır.

Uzlaşma görüşmelerinin olumsuz sonuçlanması, uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilmemesi durumunda, mükellef ya da ceza muhatabı daha önce açmış olduğu veya kalan sürede açacağı dava kapsamında ihtilafın çözümünü talep edecektir.

B. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ

1. TARİHSEL GELİŞİM

1.1. Uzlaşmanın Getiriliş Amacı Ve Uzlaşma Gerekçeleri

Uzlaşma, mali hukuk anlamında, Vergi Usul Kanunu'nda ilk olarak yerini 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanun ile alırken, başlangıçta tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunu kapsamak üzere getirilmişti. Ancak, aşağıda kısaca açıklanacağı üzere, birbirini izleyen düzenlemelerle ihtilafların çözümü açısından tarhiyat öncesindeki işlemleri de karşılayacak şekilde kapsamı genişletilirken, bugün itibari ile kaçakçılık fiilleri ile ziyaa uğratılan vergiler için yapılacak tarhiyatlar ve kesilecek cezalar kapsamı dışında tutulmuştur.

Uzlaşma müessesesinin vergi hukukumuzda girmesini sağlayan 205 sayılı Kanunun gerekçesinde, uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerin **getiriliş amacı**;

“Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, ame alacağıının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz

mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imken sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur”⁶⁹ şeklinde özetlenmiştir.

Uzlaşma müessesesi getirilirken, ihtilaf konusu işlemler yönünden tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanılabilmesi için Kanunda, ön koşul niteliğinde, işlemin yöneldiği konuda yükümlünün hatalı davranışını mazur gösteren gerekçelerin varlığı aranmıştır. Bu bağlamda, yükümlünün hatalı davranışının arkasında Kanunda öngörülen ve aşağıda belirtilen gerekçelerin bulunması durumunda tarhiyat sonrası uzlaşma imkanı doğmaktadır. Bu çerçevede, VUK’un Ek 1’inci maddesi kapsamında; *vergi ziyana sebebiyet verilmesinin;*

- *Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,*
- *VUK’un 369. maddesinde yer alan yanılmadan,*
- *VUK’un 116. maddesinde yazılı vergi hatasından,*
- *VUK’un 117. maddesinde yazılı hesap hatalarından,*
- *VUK’un 118. maddesinde yazılı vergilendirme hatalarından,*
- *Her türlü maddi hatadan,*
- *Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasından, kaynaklandığının ileri sürülmesi durumunda uzlaşma yapılabileceği belirtilmiştir.*

Diğer yandan tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen Ek 11’inci maddede ise, “Maliye Bakanlığı’nun, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin

69 - Gerekçe; Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulamaları**, Yaklaşım Yayıncılık, 10. C., s: 3502-3504.

üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyat cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verileceği” hükme bağlanarak, uzlaşma gerekçesi aranmamıştır.

Bu çerçevede, tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili düzenlemelerde, uzlaşmanın konusunun belirlenmesi ile yetinilmemiş, ayrıca, idarenin vergi mükellefi veya ceza muhatabının uzlaşma talebini kabul koşulları, diğer bir ifade ile uzlaşabilme şartları da gösterilmiştir. Bu bağlamda, uzlaşma için gerekli koşullar Ek 1’inci maddede sayılırken uzlaşma gerekçeleri de belirlenmiştir. Buna karşın, tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili yasal ve idari düzenlemelerde ise, tarhiyat sonrası uzlaşma düzenlemelerinin aksine bir durum sergilenerek sınırlama ya da belirleme yapılmamıştır. Bu durumun bir sonucu olarak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan vergi mükellefi veya ceza muhatabı uzlaşma talebine dayanak olarak her hangi bir gerekçe ya da hukuki düzenleme göstermek durumunda değildir. Aynı paralelde, idare de uzlaşma talebini kabul yönünden, bir takım maddi ve hukuki nedenlerin gerçekleşmesi şartına bağlı değildir.⁷⁰

Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, tarhiyat sonrası uzlaşmaya nazaran uzlaşma gerekçesini koşul olarak aramazken, vergi ihtilaflarının yargı organına taşınması yerine idari aşamada halli için tarhiyat ya da cezanın olası muhatabına idareye başvuru anlamında geniş kapsamlı bir başvuru hakkı tanımaktadır.

Ancak, uygulamaya bakıldığında, tarhiyat sonrası uzlaşma açısından da idarenin tarhiyat öncesi uzlaşmaya benzer bir yaklaşım sergilediği gözlemlenebilir. Nitekim, Ek 1’inci maddede sayılan uzlaşma gerekçelerine karşılık, idare uzlaşmanın kapsamını tayin açısından kanun maddesinde sayılan halleri genişletecek şekilde bir yorumla,

70 - Candan, s: 389.

kasıt unsurunun açıkça tespit edilmemiş olduğu durumlarda, uzlaşma yapılmasını kabul etmiştir. 4369 sayılı Kanun düzenlemesinde de, 359’uncu maddedeki fiillerle vergi ziyana sebebiyet verildiği ve vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanacağı durumlarda, ceza ile birlikte vergi aslı için de uzlaşma yapılamayacağı Ek 1’inci maddede açıkça hükme bağlanmıştır. Bunun dışındaki hallerde ise tarhiyatın yukarıda sayılan sebeplerden biri içinde değerlendirilmesi suretiyle uzlaşmanın kabul edileceği anlaşılmaktadır. 4369 sayılı Kanundan sonra yayımlanan ve 4444 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe paralel olarak tadil edilen “Uzlaşma Yönetmeliği”nde bu hususta özel belirlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla, eski anlayış ve uygulamanın devamı niteliğinde, VUK’un 359’uncu maddesinde belirtilen fiillerle neden olunan vergi ziyana isabet eden vergiler ve cezalar dışında, yapılan tarhiyat ve kesilen cezalarda yükümlünün ve ceza muhatabının kastının açıkça bulunmadığı durumlarda tarhiyat sonrası uzlaşma kapısı açık bırakılmıştır.⁷¹

1.2. Uzlaşma Konusunda Yapılan Yasal Düzenlemeler

1.2.1. 205 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

Uzlaşma, vergi hukukumuzdaki yerini, ilk olarak, Vergi Usul Kanunu’nda 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile almıştır. Bu bağlamda, uzlaşmanın vergi sistemimize girdiği 1963 yılından 4008 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin geçerlilik tarihine kadar (01.01.1995), **ikmalen ve re’sen yapılan tarhiyatlar ve bunların cezaları** uzlaşma kapsamında değerlendirilmiştir. Ancak, 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklik kapsamında **idarece** yapılan (VUK mük.md.30 uyarınca) tarhiyatlar da uzlaşma kapsamına alınmıştır.

71 - Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999- s: 897-898.

1.2.2. 3239 sayılı Kanun’la Yapılan Düzenleme

3239 sayılı Kanunun⁷² 33’üncü maddesi ile 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, VUK’a “**Tarhiyat öncesi uzlaşma**” başlıklı Ek 11’inci madde eklenmek suretiyle vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma uygulamasına imkan tanımıştır. Ancak, tarhiyat öncesi uygulama düzenlemesinin fiilen işlerlik kazanması, 16.02.1987 gün ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile sağlanmıştır.

1.2.3. 4008 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

4008 sayılı Kanun⁷³ uyarınca, 01.01.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, kaçakçılık cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşmanın kapsamı kusur ve ağır kusur cezası kesilen tarhiyatlarla sınırlandırılmıştır.⁷⁴ Ayrıca, 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklik kapsamında idarece yapılan (VUK mük. md.30 uyarınca) tarhiyatlar da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmıştır.

1.2.4. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

4369 sayılı Kanunla⁷⁵, vergi sistemimizde, reform olarak adlandırılan

72 - 3239 sayılı “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,... Değişiklikler YapılmasıHakkında Kanun” 11.12.1985 tarihli ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

73 - 4008 Sayılı “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,...Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun”, 06.07.1994 tarihli ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

74 - Özbacı, s: 893.

75 - 4369 Sayılı “Vergi Usul Kanunu, ... Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 29.07.1998 tarihli ve 23417M sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kimi düzenlemeler yapılırken (ne yazık ki bu düzenlemelerin önemli bölümü uygulamaya geçmeden kaldırılmıştır) uzlaşma kapsamında da çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde yapılan değişiklikle, uzlaşmanın konusu "ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler" ile sınırlandırılmıştır. Bu değişikliğe paralel olarak Ek 11'inci maddede yapılan değişiklikle, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu da, "vergi incelemeine dayanılarak tarh edilecek vergiler" olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, **vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.**

Bu çerçevede, 01.01.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilmesi söz konusu olan vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Vergi asıllarında bir uzlaşmaya varılması halinde ise, cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi öngörülmüştür. Düzenlemenin bu şekli ile, uzlaşma müessesesinin 4369 sayılı Kanun öncesine tekabül eden uygulama sürecinde vergilerden ziyade yoğun olarak cezaları indirmek yönünde cereyan ettiği dikkate alınarak, cezaların etkinliğini kaybetmesine engel olunmak amaçlanmıştır.

4369 sayılı Kanununun madde gerekçelerinde⁷⁶, uzlaşmaya ilişkin değişikliklerle ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır;

“mükelleflerle vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlıkların giderilmesinde genel ilke, demokrasinin üç erkenden biri olarak tanımlanan yargı organının sorunu çözmesidir. Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 205 sayılı Kanunla eklenen Ek madde ile mükellefle vergi idaresi arasında uyuşmazlıkların önce uzlaşma yoluyla giderilmesi amaçlanarak, vergi idaresi ile mükellef arasındaki sorunlardan, mükellefin kasdı olmadan meydana gelenlerin ya da

76 - Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Ankara, 2002, s:358-360.

mükellefin veya idarenin açık hatalarından kaynaklananlarının yargı prosedürüne gidilmeden her ili tarafın rızasıyla çözülebilmesi için uzlaşma müessesesi oluşturulmuştur. Bu müessese, zaman içerisinde günün değişen koşullarına göre gözden geçirilmiş ve değiştirilmiştir.

Uzlaşma müessesesinin son zamanlardaki uygulamasında, genellikle uzlaşma komisyonlarınca vergi miktarının uzlaşma konusu yapılmayarak vergi miktarlarında indirim yapılmadığı, buna karşılık cezaların önemli miktarda indirildiği hatta hiç alınmadığı gözlemlenmektedir.

Bu ise, müessesenin kuruluş amacına ters düşen bir durumun ortaya çıkmasına, vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine ve vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellef arasında ayrımın ortadan kalkması sonucunun doğmasına neden olmaktadır. Ayrıca, birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması, diğerlerini kabul etmesi durumunda, dönem matrahının ya da matrah farkının bir bütün olarak uzlaşma konusu yapılması dolayısıyla uzlaşma müessesesinin işlevini görmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Bu nedenle uzlaşma ile ilgili hükümlerde değişiklik yapmak zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Maddede yapılan değişiklikle 213 sayılı Kanunun Ek: 1,2,3 ve 4 üncü maddelerinde yer alan hükümler birleştirilerek tek bir maddede düzenlenmiş ve aynı kanunun 344 üncü maddesine, **“Uzlaşılan vergilerde ceza uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilir.”** Hükümü getirilerek uzlaşılan tutarlara göre ceza uygulaması ile vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellefler arasında bir ayrım olması ilkesi korunmuştur.

Birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, ne-

denlerden birisine karşı çıkması, diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği düzenlemesi getirilmiştir. Buna göre örneğin, bir vergi inceleme raporunda, hem ikmalen hem de re'sen takdiri gerektiren tarhiyatların olması durumunda mükellef, matrah ya da matrah farkının sadece ikmalen tarhiyat konusu bölümü için uzlaşma talep edebilecek ya da her iki bölüm için uzlaşma talebinde bulunup sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşabilecektir. Bir başka ifade ile kısmi uzlaşma imkanı getirilmektedir.

Yeni düzenleme ile mükellef, bağlı olduğu meslek odası temsilcisi ve/veya Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğine bağlı meslek odasından birer üyeyi uzlaşma görüşmelerinde gözlemci olarak bulundurabilecektir. Böylece idare ve mükellef arasındaki sorunun giderilmesinde üçüncü bir taraf, gözlemci olarak uzlaşma salonunda bulunurken hem mali ve teknik destek sağlanması hem de uzlaşma görüşmelerine şeffaflık kazandırılması mümkün olacaktır.

Ek Madde 11 de, ek madde 1 de cezaların uzlaşma kapsamından çıkarılmasına paralel olarak yeniden düzenlenmekte bir başka ifade ile cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından da çıkarılmaktadır.

Ayrıca, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılarak mükellefin dava açma süresi içinde vergi dairesine yazılı olarak başvurmak kaydıyla bu teklifi kabul etmesi ve uzlaşma olanağından yararlanması olanağı getirilmiştir.”

Diğer yandan, 4369 sayılı Kanunla vergi cezalarının uzlaşma kapsa-

mından çıkarılması yönünde yapılan düzenleme bazı tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Nitekim, uzlaşma komisyonlarının verginin indirimine pek yanaşmayacakları ve bunun sonucunda uzlaşma müessesesinin işlerliğinin azalacağı ileri sürülmüştür.

Buna karşın, uzlaşmaların **vergi aslı üzerinden yapılması nedeniyle, yapılacak indirim koşut olarak hem vergi ziyayı cezasında hem de gecikme faizinde bir avantaj sağlanmış olunacağı**, buna bağlı olarak vergi aslında % 30 veya üzerinde indirimle gerçekleştirilecek uzlaşmaların VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan ceza indirim müessesesine nazaran mükellef lehine sonuçlar taşıdığı ve uzlaşma müessesesinin etkinliğini koruduğu yönünde görüşler de ortaya konulmuştur.⁷⁷

Diğer yandan, aynı dönemde, farklı bir görüş olarak vergi cezalarının 376'ncı madde kapsamında indirim tabi tutulabilmesi imkan dahilinde iken, uzlaşma kapsamı dışında tutulmasının mantıklı bir gerekçesi bulunmadığı yönündeki yaklaşımla, indirim ve uzlaşma müesseselerinin birbirine paralel bir şekilde yürütülmesi zorunluluğu bulunduğu dile getirilmiş ve cezaların uzlaşma kapsamına alınması gerektiği ifade edilmiştir.⁷⁸

Ayrıca, 4369 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan düzenleme ile vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışında çıkarılırken, ziyaa uğratılan vergiye göre hesaplanan vergi ziyayı cezasının vergi aslında uzlaşma sağlandığı durumlarda, uzlaşılan vergiye göre hesaplanması yönünden

77 - Bülent Ak., "4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, S: 217, s: 62-66.

78 - VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca, öngörülen koşulların sağlanması durumunda vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının belirli oranlarda indirimi mümkündür.

VUK'un 344üncü maddesine bu yönde bir hüküm eklenmiştir. Dolayısıyla, uzlaşma kapsamında, vergi aslında yapılan indirim oranında bir indirimin vergi ziyai cezası açısından da düzeltme yoluyla yapılmasına imkan sağlanmıştır.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik kapsamında, vergi cezaları uzlaşma dışına çıkarılmak suretiyle, mükellefler bu cezalarda indirim ya da alternatifi olarak uzlaşma müessesesinden hangisinin lehlerine olacağını hesaplayarak buna göre bir seçim yapma durumu ile karşı karşıya bırakılmıştır.

Buna göre, cezalarda indirim uygulamasında, mükellefler vergi aslını aynen ödemek durumunda kalmakla birlikte, vergi ziyai cezanın yarısına kadar olan kısmı silinebilecektir. Diğer yandan uzlaşma uygulamasının tercih edilmesi durumunda ise, cezalarda vergi aslında yapılan indirim kadar bir indirimden faydalanmakla birlikte, aynı zamanda vergi aslında yapılan indirimle ilgili olarak vergi aslı üzerinden VUK'un 112'nci maddesine göre hesaplanması söz konusu olan gecikme faizi tutarı da daha düşük olacaktır.

Diğer yandan, 4369 sayılı Kanunla uzlaşmanın kapsamına yönelik olarak yapılan önemli bir değişiklik de, vergi ziyayına VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı kaçakçılık fiilleriyle sebebiyet verilmesi durumunda, üç kat vergi ziyai cezalılı olarak yapılacak tarhiyatlarda, cezanın uzlaşma dışında tutulmuş olmasına karşın, **vergi aslında uzlaşma yapılabilmesine olanak tanınmasıdır.**

4369 sayılı Kanun öncesindeki düzenleme uyarınca kaçakçılık fiilleri ile ziyaa uğratılan vergilere ilişkin hem vergi hem de cezalar uzlaşma konusu yapılamazken 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, vergi ziyayına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda, **vergi aslında uzlaşma yapılabilmesine olanak sağlanmıştır.**

Ancak, Kanunun hazırlandığı ve uygulamaya girdiği dönemlerde, 4369 sayılı Kanunla yapılan bu düzenlemenin, yeni bazı sorunlara yol açabileceği yönünde görüşler ortaya konulmuştur. Nitekim, Yargıtay'ın, eski kararlarında kaçakçılık cezalı tarhiyatlar üzerinde uzlaşmaya varılması halinde, hapis cezasının uygulanmasına imkan bulunmadığı sonucuna vardığı ve bu yöndeki kararların müstekar halle geldiği belirtilmiştir. Bu çerçevede, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda üç kat vergi ziyai cezalı olarak tarh edilecek vergiler üzerinde uzlaşmaya varılmasının, kaçakçılık fiillerinin gerektirdiği hapis cezasının kovuşturulması ve hükme bağlanması yönünden sıkıntı doğuracağı ileri sürülmüştür.

1.2.5. 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme :

4444 sayılı Kanunla⁷⁹, 4369 sayılı Kanunun uzlaşmaya yönelik olarak getirdiği ve yoğun eleştirilere neden olan düzenlemeleri uygulamadan kaldırılmıştır.

Bu bağlamda, 4444 sayılı Kanunla uzlaşma maddelerinde yapılan değişikliklerle, Vergi Usul Kanunu'nun;

- Ek 1'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatta...” ibaresi, “*Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, ...*”,

79 - 4444 Sayılı “Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu Ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 14.08.1999 tarihli ve 23786 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

- Ek 11’inci maddesinin birinci fıkrası, “*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*”, şeklinde değiştirilmiştir.

Bu düzenlemeye paralel olarak, 4444 sayılı Kanunla, uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltileceğini hükme bağlayan Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesinin son fıkrası da yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu durumda, yapılan düzenleme uyarınca, vergi aslına bağlı olarak kesilecek vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamına alındığı ve uzlaşılan vergide cezanın uzlaşılan vergi aslına göre düzeltilmesi uygulamasından vazgeçildiği anlaşılmaktadır.

Ancak, vergi ziyasına 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, tarh edilecek verginin yanı sıra kesilecek üç kat vergi ziyai cezasının da uzlaşmanın kapsamı dışında bırakıldığı görülmektedir.

Nitekim, 4444 sayılı Kanununun 7’nci maddesiyle, Vergi Usul Kanunu’nun Ek 1 ve Ek 11. maddelerinde yapılan değişiklikle, uzlaşmanın kapsamına giren vergi ve cezalar yeniden belirlenmiştir. Bu çerçevede, yapılan değişikliğe ilişkin madde metinlerinde yer alan parantez içi hükümlerle, Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Diğer taraftan, yapılan düzenleme çerçevesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda vergi ziyai cezasının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da uzlaşma kapsamına alındığı ortaya çıkmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda ise, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma olanağı bulunmamaktadır.

Uzlaşma kapsamında, 4444 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe ilişkin madde gerekçeleri⁸⁰ konumuza yönelik önemli ipuçları taşımaktadır. Bu gerekçeler şu şekilde ifade edilmiştir;

“Uzlaşma müessesesinin amacı ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara kesilen cezalarda, dava yoluna başvurulmaksızın vergi idaresi ile mükellefin anlaşmasını sağlamaktır. Bu amaç ve vergi alacağının bir an önce Hazineye intikal etmesini sağlamak için Ek 1 ve Ek 11 inci maddelerde yapılan değişikliklerle, 344 üncü maddeye göre kesilen veya kesilecek olan vergi ziyalı cezaları uzlaşma kapsamına alınmakta, ancak 359 uncu maddede yazılı fiillerin işlenmesi sonucu vergi ziyana sebebiyet verenlere kesilen veya kesilecek olan vergi ziyalı cezaları tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında bırakılmaktadır. Eklenen geçici madde ile uygulama sırasında doğabilecek tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Böylelikle 01.01.1999 tarihi ile Kanunun yayımı tarihi arasında yapılan uzlaşmaların geçerli olduğu hükme bağlanmakta, ancak, henüz uzlaşma yapılmamış olanlarda da cezalar uzlaşma kapsamına alınmaktadır.”

2. UZLAŞMA MÜESSESESİNE İLİŞKİN VERGİ MEVZUATINDAKİ MEVCUT YAPI

Bugün itibari, vergi hukukumuzda, uzlaşma müessesesi kapsam ve yapı itibari ile 4444 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere paralel şekilde tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere uygulanmaya devam etmektedir.

80 - Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, s: 641.

Mevcut yapı içinde, uzlaşmanın kapsamı, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile sınırlı olmakla birlikte, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaların kapsamı ise, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile vergi ziyai cezalarının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını da çevrelemektedir.

Diğer yandan, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği kapsamında, Yönetmeliğin 15'inci maddesinde yer alan, “*Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.*” şeklindeki düzenleme çerçevesinde **kısmi uzlaşma imkanı** getirilirken, tarhiyat sonrası uzlaşma yönünden ise, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesi ile “*Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*” şeklindeki idari düzenleme ile kısmi uzlaşmaya olanak tanınmamıştır.

Ancak, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma imkanını ortadan kaldıran Yönetmelikteki söz konusu düzenlemenin iptali için açılan davada, yasayla getirilen kısmi uzlaşma olanağının, idarece yapılan düzenleme çerçevesinde, tarhiyat sonrası uzlaşmada Yönetmelikle ortadan kaldırılması şeklinde yorumlanmış ve bu durumun, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kurallarının kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurduğu şeklinde yaklaşımı ile Danıştay Dördüncü Dava Dairesi⁸¹ tarafından “*tarhiyat*

81 - D.4:D.'nin 14.06.2000 tarihli ve E.1999/5635, K.2000/2810 sayılı Kararı.

sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz” şeklindeki düzenlemesi kanuna aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

Diğer yandan, bugün itibari ile kaçakçılık fiilleri ile neden olunan ve VUK’un 344’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası uyarınca vergi ziyat cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışındadır.

3. UZLAŞMANIN KONUSU

Uzlaşma müessesesi, vergi ilişkisini tesis etmekle görevli olan vergi idaresi ile vergi ilişkisinin yükümlü tarafı arasında idarenin vergilendirme işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların görüşme ve müzakerre yoluyla çözümlenmesine hizmet etmektedir.

Uzlaşma müessesesinin gündeme gelebilmesi için, idarenin ihtilaf yaratacak nitelikte bir işleminin bulunması şarttır. Bu idari işlem, mükellef ya da ceza muhatabının hukuki durumuna etki eden tarhiyat ya da ceza kesme niteliğinde bir işlem şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma konusu işlem henüz tekemmül etmemiş yani kesin ve yürütülebilir işleme dönüşmemiş olmakla birlikte hazırlayıcı idari işlem mahiyetindeki vergi inceleme raporunda ortaya konulmuştur. Diğer bir ifade ile tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde mükellef ya da sorumlu için vergi inceleme raporu düzenlenmiş, ancak bu raporda öngörülen tarhiyat ve ceza kesme işlemi kesin ve yürütülebilir işleme dönüştürülmemiştir. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında muhatap açısından henüz dava konusu edilebilir bir idari işlem bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında, hazırlayıcı idari işlemde öngörülen ve ihtilaf konusu olabilecek vergi ve ceza üzerinde görüşme yapılarak idarenin kesin ve yürütülebilir işleminin mükellef ya da ceza muhatabı-

nın da uygun iradesi alınarak ihtilafsız tesis edilmesi ve varlık kazanması sağlanmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise, inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararı gibi hazırlayıcı işlemler üzerine tekemmül etmiş olan tarhiyat veya ceza kesme gibi kesin ve yürütülebilir nitelikte işlemler söz konusudur. Bu işlemlere karşı mükellef dava açma ya da cezalarda indirim alternatifine karşı uzlaşma yolunu tercih edebilmektedir.

Uzlaşmanın konusunu oluşturan vergi ve ceza türlerinin genel bir değerlendirmesi yapıldığında, göze çarpan temel bir özellik, ihtilafın çözümünde idari bir yöntem olan uzlaşma kapsamına idari işlem niteliğinde olan unsurların alınmış olmasıdır.

Bu bağlamda, uzlaşmanın esas konusu idari niteliği bulunan ve idari kimliği öne çıkan belirli türdeki tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine ilişkin vergi ve cezalardır. Vergi ilişkisinin maddi alana yansıyan ve bir anlamda başlangıç noktası olan tarhiyat, vergi ihtilafını da başlatan bir işlemdir. Nitekim, takdir komisyonu kararı ya da vergi incelemesi tarh işlemine hazırlık mahiyetindeki işlemler olarak tarhiyatın unsurlarını ortaya koymakta ve vergi ilişkisinin tarh işlemi ile somutlaşmasını sağlamaktadır.

Dolayısıyla, Yasama Organı tekelinde olan vergilendirme yetkisinin yansımaları şeklinde ortaya çıkan ve vergilendirme ilişkisinin soyut çerçevesini çizen vergi yasalarındaki kurgunun somut vergi ilişkisine dönüştürülmesini sağlayan tarhiyat, kişiyi yükümlü durumuna sokarken, beraberinde bir takım ihtilafı da gündeme getirmektedir. Özellikle, matrahın İdare tarafından tespit ya da takdir edildiği tarhiyatlarla birlikte ceza kesilmesi de gündeme geldiğinden ihtilaf alanı hem vergi hem de ceza olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu süreçte, vergilendirmenin amacı dikkate alındığında ve vergilendirme sürecinde usul ekonomisinin sağlanması için idari işlem kimliği taşıyan vergi ve ceza kesme işlemlerinin uzlaşma kanalı ile idari bir yöntemle çözümüne imkan tanınması amaçlanmıştır. Bu bağlamda, idari işlem olarak tanımlanan tarhiyata bağlı vergilerle birlikte idari nitelikli vergi cezaları da uzlaşma konusuna alınmıştır. Nitekim, uygulama mercileri bakımından yapılan tasnife göre vergi cezalarının bir kısmı idari nitelik taşımasına karşın diğer bir kısmı ise adli nitelik taşımaktadır.

Uzlaşma kapsamına alınan vergi cezaları, yapısal olarak idari nitelik taşıyan mali yaptırımlardır. Daha güncel bir tabirle, kabahat nevinden vergi cezalarının uzlaşma konusu edilebilmesi mümkündür. VUK'ta düzenlenmiş olan diğer (hürriyeti bağlayıcı nitelikteki ve bunların paraya çevrilmesinden doğan mali nitelikli) cezaların ise uzlaşma müessesesi kapsamında değerlendirilme imkanı bulunmaktadır.

Ancak, idari nitelikli ve kabahat nevinden vergi cezalarının tamamı uzlaşma kapsamına alınmamış, bir kısmı ise vergi sisteminin gereklerine paralel olarak uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu yönü ile kapsama alınan vergi cezaları bakımından tarhiyat öncesi uzlaşma daha geniş tutulmuş, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmamıştır.

Diğer yandan, VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan kaçakçılık fiilleri ile neden olunan vergi kaybına ilişkin VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre kesilecek idari vergi cezası hem fail hem de iştirak eden açısından uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

4. UZLAŞMANIN TARAFLARI

Uzlaşma iki tarafı bulunan vergi ilişkisinin alacaklı ve borçlu (yükümlü) ayağını oluşturan her iki tarafının bir araya gelerek ihtilaf konusu olayı birlikte görüşüp müzakere ederek çözüme kavuşturmasını hedef almaktadır. Dolayısıyla, uzlaşma görüşmesinde tarafların karşılıklı katılımı esas olmakla birlikte, yükümlünün görüşmeye katılmaması ya da katılmasına rağmen tutanağı imzalamaması durumunda uzlaşma temin edilmemiş sayılır.

Uzlaşmada devleti ve devlet adına vergilendirme işlemlerini yürüten idareyi temsilen uzlaşma komisyonu yer almaktadır. Uzlaşma komisyonu bu yönü ile tarafsız nitelikte değildir. İdareyi temsil etmektedir.

Uzlaşma görüşmesinin diğer tarafını ise idari işlemin muhatabı mükellef ya da ceza sorumlusu oluşturur. Uzlaşma görüşmesine mükellef ya da ceza muhatabının yerine vekilinin iştiraki de mümkündür.

Bunun yanı sıra, mükellef, yasal düzenleme uyarınca, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurma hakkına sahiptir.

5. UZLAŞMA TÜRLERİ

Türk Vergi Sisteminde iki farklı uzlaşma türü öngörülmüştür. Birbirinin alternatif niteliğindeki bu iki uzlaşma türü tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki şekilde kurgulanmıştır.

5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, VUK'un ek 11'inci maddesinde düzenlenmiş ve teknik detayları da Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile öngörölmüş bir uzlaşma türüdür.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, esasen vergi idaresinin vergi incelemesine dayalı faaliyetlerine ilişkin olarak ortaya çıkan vergilendirme ve ceza kesme işlemlerini konu edinir. Ancak, bu uzlaşma türünün özellikli noktası, uzlaşmanın idarenin kesin ve yürütülebilir işlemini ön-çelemesidir. Diğer bir ifade ile tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz tek taraflı ve icrai nitelikteki tarh ya da ceza kesme işlemleri tesis edilmeden önce vergi ilişkisinin hazırlayıcı idari işlem olarak vergi in-çeleme raporu üzerinden müzakere edilmesi ve neticelendirilmesi söz konusudur.

5.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma VUK'un ek 1'inci maddesinde düzenlenmiş, usul ve esasları ise Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış Uzlaşma Yönetmeliği ile öngörölmüştür.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak üzerinde uzlaşılacak vergi ya da cezanın idari işlem kimliği kazanmasının ardından gündeme gelmektedir. Dolayısıyla, idarenin kesin ve yürütülebilir işlemlerinin hukuken varlık kazanmasının ardından, bu işlemler üzerinde müzakere yapılmaktadır.

5.3. Birbiri İle Olan İlişkisi

Tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı tür uzlaşmadan yükümlü ya da ceza muhatabının tercihine göre sadece birinden yararlanma imkanı bulunmaktadır. Bu bağlamda, yükümlü ya da ceza muhatabı aynı konuya ilişkin olarak hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma yollarına başvuramaz. Dolayısıyla da bu iki uzlaşma türünden birini seçmek durumundadır.

BÖLÜM II

TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

A. HUKUKİ DAYANAK

1. YASAL DÜZENLEME

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'nci maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

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

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

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

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.”

2. İDARİ DÜZENLEMELER

2.1. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA YÖNETMELİĞİ

Maliye Bakanlığı ek 11'inci madde kapsamında kendisine tanınan yetkiyi kullanarak, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği"ni⁸² hazırlamıştır. Söz konusu Yönetmelikte, zaman içinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır.⁸³

2.2. VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞLERİ

Vergi Usul Kanunu ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde uzlaşma konusunda yer alan düzenlemelerin uygulamasına açıklık getirilmek üzere Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde de açıklamalar ve belirlemeler yapılmıştır.

B. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KONUSU

Tarhiyat öncesi uzlaşma, hakkında vergi incelenmesine başlanmış olan mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan ve ceza kesilmeden önce kullanabileceği bir haktır. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma iki idari işlem süreci arasında gündeme gelmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresinin inceleme işlemi sonucunda hazırlayıcı idari işlem niteliğindeki vergi inceleme raporu ile önerilen vergi ve cezanın kesin ve yürütebilir nitelikteki idari işlemler olarak tarhiyat ve ceza kesme şeklinde varlık kazanmadan önce müzakere edilmesini konu alır.

82 - 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

83 - Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde değişiklik yapan Yönetmelikler için bkz; 24.08.1999 tarihli ve 23796 sayılı, 22.10.2005 tarihli ve 25974 sayılı Resmi Gazeteler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, ilk aşamadaki idari işlem olarak hazırlayıcı idari işlem niteliğindeki vergi incelemesi bulunmaktadır. Bu bağlamda, tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinin devreye girebilmesi için vergi incelemesine başlanılmış olması gerekir. Ayrıca, hazırlayıcı idari işlem olarak vergi incelemesi çerçevesinde yükümlü adına, uzlaşmanın konusunu oluşturması bakımından, tarhiyat ya da ceza kesme işlemlerine konu olabilecek unsurların tespit edilmiş ve bu tespitlerin vergi incelemesi raporuna bağlanmış olması gerekir. Ancak, bu raporun tek taraflı ve icrai nitelikteki işlemler olarak tarhiyat ya da ceza kesme sürecine girmemiş olması gerekir.

Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma, idarenin hazırlayıcı işleminin tekemmül etmiş olmasına karşın henüz nihai işleme girişilmediği süreçte, işlemin muhatabının da nihai işlemin oluşumuna müdahil olmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda, hazırlayıcı idari işleme binaen tesis edilecek nihai işlemin tek taraflılık boyutu uzlaşma kapsamında telafi edilmekte ve bir anlamda işlemin muhatabı da hazırlayıcı idari işlemin nihai işleme dönüştürülmesi aşamasına dahil edilmektedir.

Bu sayede, idare tarafından matrah tespitine dayalı işlemlerin beyan esasına nazaran zayıf kalan yanı, yükümlünün bu sürece uzlaşma kanalı ile katılımının sağlanması ile güçlendirilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar oluşturmaktadır. Bu bağlamda, tarhiyat öncesi uzlaşmada esasen vergi inceleme raporunda önerilen kesin ve yürütülebilir idari işlem kimliğine bürünecek olan vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemlerinin sonuçları üzerinde görüşülmektedir. Diğer bir ifade ile, uzlaşma, vergi incelemesinden kaynaklanan ihtilafların idari aşamada çözümünü öngören bir müessese olarak idari işlem kimliği ile varlık kazanacak ve idarenin

görev alanı içinde bulunan vergilendirme ve cezalandırma işlemlerini konu almaktadır. Dolayısıyla, Vergi Hukukunda diğer cezalar başlığı altında yer alan hürriyeti bağlayıcı ve adli para cezalarının uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu ikmalen, re'sen veya idarece salınan vergilerle bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları oluşturmakla birlikte, tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemelerine dayalı olarak gündeme gelebilecek tarhiyat ve ceza kesme işlemlerini konu edinmektedir. Her iki uzlaşma türünde de, VUK'un 344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma konusunun dışında tutulmuştur. Tarhiyat sonrası ile karşılaştırıldığında, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu dayanak noktası itibari ile daha dar, ceza türleri itibari ile daha geniş tutulmuştur. Nitekim, tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemesine dayalı olarak gerçekleştirilecek tarhiyat ve ceza kesme işlemlerini konu edinmekle birlikte, tarhiyat sonrası uzlaşma vergi incelemesine dayanılarak tarhedilecek vergi ve kesilecek vergi ziyai cezası da dahil olmak üzere, ikmalen, re'sen veya idarece salınan vergilerle bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezalarını kapsamaktadır. Buna mukabil, tarhiyat sonrası uzlaşmada sadece vergi ziyai cezası uzlaşmaya konu edilebilecek olmasına karşın, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu belirleyen yasal düzenlemede sadece "vergi ziyai cezası" ifadesine yer verilmemiş "**kesilecek** cezalarda" ifadesi ile idari cezaların tamamı kapsanmıştır.

Yasal çerçeve dikkate alındığında, VUK'un ek 11'inci maddesi uyarınca, uzlaşmanın konusu tüm tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinden oluşmamakta, uzlaşmanın konusunu VUK'un 344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin

vergi ve ceza hariç olmak üzere, sadece vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar oluşturmaktadır.

Bu noktada, VUK'un ek 11'inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin temel çerçevesi çizilmekte, uygulama sürecine yön vermek açısından gerek usul gerekse esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki tanınmaktadır. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma VUK'un ek 11'inci maddesi ile oluşturulan temel çerçeveye uygun olarak Maliye Bakanlığı'nın idari düzenlemeleri ile hayata geçmek durumundadır. Bu bağlamda, tarhiyat öncesi uzlaşmanın içeriği ve uygulanma süreci Maliye Bakanlığı tarafından VUK'un ek 11'inci maddesine ve vergilendirme ilkelerine uygun olarak belirlenmelidir.

C. TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI

Tarhiyat öncesi uzlaşma, VUK'un ek 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde çerçevesinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu belirlenirken, Maliye Bakanlığı'na, VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verme hususunda yetki tanınmıştır.

Dolayısıyla, VUK'un ek 11'inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu belirlenirken uygulamanın kapsam ve içerik yönünden Maliye Bakanlığı'nca hayata geçirilmesine imkan sağlanmıştır. Bu noktada, yasal düzenleme uyarınca, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikle belirlenmesi bir zorunluluktur.

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin uygulamaya geçirilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Yönetmeliği”nin (TÖUY) ikinci maddesi ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı, “*vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)*” şeklinde belirlenmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin, bu Yönetmelikte geçen kavramları tanımlamaya yönelik “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinin;

- (h) bendinde **vergi**; Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ve bunlara bağlı fonlar,
- (m) bendinde **ceza**, VUK’un 344’üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası olarak

tanımlanmıştır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nde, uzlaşmanın konusuna giren vergi ve cezaların kapsamının belirlenmesine yönelik olarak Maliye Bakanlığı’nca belirli unsurlar ortaya konulmuştur. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamını belirlemeye yönelik bu unsurlar aşağıda sıralanmıştır.

- **Dayanak Bakımından** - Vergi incelemelerine dayanılarak salınması öngörülen vergi ve kesilmesi istenen cezalar,
- **Yetki Bakımından** - Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergiler ile kesmeye yetkili olduğu cezalar.

- **Nitelik Bakımından** - Vergi, resim ve harç niteliğinde kamu alacağı ile bunlara ilişkin cezalar.

Vergi ve cezanın, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olup olmadığının tespiti için yukarıda sayılan ölçütler birlikte aranacaktır.

1. DAYANAK BAKIMINDAN TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI

Vergi ve cezanın tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilmesi için öngörülen tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin vergi incelemesinden kaynaklanması gerekmektedir. Nitekim, uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır. İnceleme raporu ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz.

Vergi incelemesinin mükellefin nezdinde yapılmış olması şart değildir. Dolayısıyla, mükellefin giyabında harici bulgu ve donelerle yapılan inceleme neticesinde tarh edilen vergi ve kesilecek cezalar da uzlaşma kapsamındadır. Bu yönü ile Yönetmeliğin “Uzlaşmaya Davet” başlıklı 11’inci maddesi ile harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanının herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebileceği düzenlenmiştir.

Nezinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. Mükellefin giyabında yapılan incelemelerde ise, inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet kapsamında, mükellef tarafından, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç onbeş gün içerisinde uzlaşma

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

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için bir vergi ya da cezasının her şeyden önce vergi incelemesine dayalı olarak tarhedilmesi ya da kesilmesi öngörülmelidir. Bu noktada, tarhiyat öncesi uzlaşmada, iki farklı işlem söz konusudur. İlk olarak, hazırlayıcı idari işlem niteliğindeki vergi incelemesi ile tarhiyat öncesi uzlaşma süreci başlar. Nitekim, idarenin kontrol ve denetim faaliyetleri çerçevesinde, yükümlünün vergi ilişkisi gözden geçirilirken gerekli hallerde bu ilişki baştan ya da yeniden tesis edilmekte veya var olan ilişki düzeltilmektedir.

Bu süreçte, yükümlü adına vergi tarh edilmesini ya da ceza kesilmesini gerektiren durumlarda idare kontrol ya da denetim şeklindeki hazırlayıcı idari işlemini tarhiyat ve ceza kesme şeklindeki nihai işleme dönüştürmeden önce yükümlünün de ulaşma kanalı ile bu sürece katılımını sağlayabilir. Dolayısıyla, hazırlayıcı idari işlemlerin nihai işlemlere dönüşmesi sonucunda ortaya çıkabilecek ihtilafların engellenmesi ve sorunun idari aşamada çözümü açısından nihai işlemden önce yükümlü ya da ceza muhatabı ile hazırlayıcı işlemlerde öngörülen hususlar müzakere edilmek suretiyle kesin sonuca ulaşılması sağlanabilir. Yapılan açıklamalar dikkate alındığında, tarhiyat öncesi uzlaşmada yükümlü ya da ceza muhatabı açısından henüz dava konusu edilebilecek kesin ve yürütülebilir idari işlemler (tarhiyat ya da ceza kesme) varlık kazanmadan, hazırlayıcı idari işlemler üzerinde görüşme sağlanmakta ve tarhiyat ve ceza kesme şeklindeki nihai işlemler bu görüşme sonucuna göre tesis edilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, üzerinde konuşulan ve görüşülen vergi inceleme raporudur.⁸⁴ Vergi inceleme raporunda yer alan ve uzlaşma kapsamına giren vergi ve ceza unsurları, işlemin muhatabının talebi üzerine uzlaşma kapsamında müzakere edilir.

Bu çerçevede, vergi ya da cezanın tarhiyat öncesi uzlaşmaya konusu edilebilmesi için, işlemin ilk aşamadaki ilişki düzeyinde yani vergi inceleme aşamasında rapora bağlanmış olması gerekir. Dolayısıyla, vergi incelemesinden kaynaklanmayan ya da dayanağında vergi incelemesi bulunmayan bir vergi ya da cezanın tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Örnek olarak, takdir komisyonu kararına istinaden yapılacak tarhiyatta, tarhiyata ilişkin olarak kesilecek vergi ve cezanın tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi imkanı bulunmamaktadır.

Aynı şekilde, mükellefin süresinden sonra kendiliğinden beyan ettiği matrah üzerinden tarh edilecek vergiye ilişkin olarak tarhedilecek vergi ile kesilecek vergi cezaları, ya da pişmanlık talebi ile yapılan beyanlarda pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle sonradan kesilecek cezalar da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmeyecektir.⁸⁵

Bu bağlamda, vergi incelemesi dışında, yoklama fişi ile belirli bir belgenin (örnek olarak sevk irsaliyesinin) düzenlenmediğinin tespiti üzerine kesilecek olan özel usulsüzlük cezası da vergi incelemesi-

84 - Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesi uyarınca; "*Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır.*

İnceleme raporu ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz."

85 - Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3.Baskı, Ankara HUD, 2004, s: 916.

ne dayanmadığı için tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır.

Vergi incelemesi çerçevesinde tespit edilen vergi ziyana ya da belge vermeme ya da almamaya ilişkin eylemlere öngörülen vergi ziyayı cezası ile VUK'un 353'üncü maddesindeki özel usulsüzlük cezasının dayanak noktası vergi incelemesi olduğundan, bu cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilecektir.

2. YETKİ BAKIMINDAN TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI

Hukuki tasarrufun unsurlarından biri de yetkidir. Daha açık bir ifade ile, yetki, idare hukukunda, hukuki tasarrufun temelini teşkil eden iradenin ehil ve yetkili bir merci ve makamdan sadır olmasıdır. Yetki bir anlamda, medeni hukukun ehliyet unsurunun idare hukuku bakımından yansımasıdır.⁸⁶

Bu bağlamda, vergi idaresinin tek yanlı olarak, hukuksal durumda değişiklik yapan, hukuksal ilişkileri etkileyen kararlar alması da esasen bir yetkiye dayanmak durumundadır. Tarh ve ceza kesme işlemleri konusunda hangi idari birimin yetkili olduğu kanunlarla açıklanmaktadır.

Yetki unsuru bakımından, vergi ve cezaların tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için bunların Maliye Bakanlığı vergi daireslerinin tarha ve kesmeye yetkili olduğu vergi ve cezalar arasında olması gerekmektedir.

TÖUY'nin, "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin; (i) bendinde Vergi Dairesi, vergi dairesi müdürlükleri ve bağlı vergi dairesi ko-

86 - Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt 1, 3. Baskı, İstanbul, Hak Matbaası, 1966, s: 300-302.

numundaki mal müdürlükleri olarak ifade edilmiştir. Bu çerçevede, organik olarak Maliye Bakanlığı teşkilatı içinde yer alan bağlı ve bağımsız vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergiler ile kesmeye yetkili cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmektedir. Dolayısıyla, diğer idarelerin tarh yetkisine giren vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.⁸⁷

3. NİTELİK BAKIMINDAN TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI

Vergi ve cezaların tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için bunların nitelikleri de belirleyici bir unsurdur. Vergi, resim ve harç niteliğinde kamu alacağı ile bunlara ilişkin cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilir.

Dolayısıyla bu nitelikte olmayan kamu alacaklarının uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Nitekim, vergi, resim ve harç niteliğinde olmayan gecikme faizinin uzlaşma kapsamında değerlendirilemeyeceği yönünde Danıştay tarafından karar verilmiştir.⁸⁸

Buna mukabil, vergi, resim ve harç niteliğinde kamu alacağı ile bunlara ilişkin cezaların tümünün uzlaşma kapsamına girdiğini söylemek mümkün değildir. Bu yönü ile Yasa koyucu belirli fiillerle sebep olunan vergi ziyasını gerek cezalandırma sürecinde gerekse uzlaşma yönünden ayrı bir rejime tabi tutmuştur. Bu bağlamda, hem tarhiyat öncesi hem de sonrası uzlaşmada, VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyası cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşmanın konusu dışında bırakılmıştır.

87 - Candan, s: 380.

88 - D.7.D., 04.06.1990, E.1990/1246, K.1990/1543, Karar özeti için bkz; Candan, s: 384.

4. KAÇAKÇILIK FİİLLERİ İLE SEBEP OLUNAN VERGİ ZİYAINA İLİŞKİN VERGİ VE CEZA

VUK'un ek 11'inci maddesinde, “344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç” ifadesine yer verilmek suretiyle belirli fiillerden kaynaklanan tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Yasal düzenleme dikkate alındığında, vergi incelemesi sonucunda VUK'un 344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve cezanın tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalması öngörülmüştür.

VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında⁸⁹, vergi ziyasına aynı Kanununun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu bağlamda, vergi ziyasına VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle⁹⁰ sebebiyet verenlere,

89 - Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası

Madde 344 -...

(3) Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

90 - Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359 - a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme

bu fiillerine bağılı olarak tarhedilecek vergi ve kesilecek ceza yönünden uzlaşma yolu kapatılmıştır. Ayrıca, VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasındaki düzenleme dikkate alındığında asıl faille birlikte bu fiillere iştirak edenler yönünden de belirleme yapıldığından, kaçakçılık fiiline iştirak edenlere kesilecek vergi ziyai cezası da asıl faile kesilecek üç kat ceza gibi uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır.

Dolayısıyla, vergi ziyasına VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle sebebiyet verilmesi ya da bu fiillere iştirak edilmesi hallerinde ortaya çıkan vergi ve ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır.

demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),

2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ancak, aynı dönemde, mükellef tarafından, hem VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan hem de bunların dışındaki fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda, VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerle sebep olunan vergi ziyayı dolayısıyla tarh edilen vergi ve ceza uzlaşmaya konu edilemeyecek, buna karşın VUK'un 359'uncu maddesi dışında kalan fiillerden kaynaklanan vergi ziyayı için hesaplanan vergi ve ceza uzlaşma kapsamına girecektir.⁹¹

4.1. VUK'UN GEÇİCİ 27'NCİ MADDESİ UYGULANACAK TARHIYATA İLİŞKİN VERGİ VE CEZA

Bu noktada, değerlendirilmesi gereken önemli bir husus ise, gerek ek 1'inci, gerekse ek 11'inci maddelerde aynı parantez içi ifadelerle belirtilip uzlaşma kapsamı dışında tutulan cezanın tam olarak neyi karşıladığı sorusudur. Parantez içi ifade; *(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen-kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)* şeklindedir.

Parantez içi belirlemenin iki yönden üzerinde durulması gerekmektedir. İlk olarak, parantez içi hükümde doğrudan VUK'un 344'üncü maddesine yapılan atıf nedeniyle, VUK'a sonradan eklenen geçici 27'nci maddede yer alan benzer nitelikli cezanın da parantez içi hüküm kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir.

İkinci olarak da, uzlaşma kapsamının dışında tutulan cezanın sadece kaçakçılık fiillerinden kaynaklanan vergi ziyayı cezası ile sınırlı mı olduğu, yoksa usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da parantez için hüküm kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir.

91 - MB.'nin, 23/06/1997 tarihli ve B.07.0.GEL.0.30/3011-341-341/26361 sayılı muktezasında bu yönde açıklamalar bulunmaktadır.

İlk konu, kanaatimizce, Kanunkoyucunun arzulamamış olduğu bir sonuç olmakla birlikte, yasa tekniği açısından gözden kaçan bir husus olarak istem dışı yaratılmış bir sorundur. Bilindiği üzere, vergi ziyayı cezasının gecikme faizine endeksenerek hesaplanmasına ilişkin VUK'un 344'üncü maddesinin ikinci fıkrası Anayasa Mahkemesinin E.2001/3, K.2005/4 sayılı kararı⁹² ile iptal edilerek, iptal hükmünün bu kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından (20.10.2005) başlayarak altı ay sonra (20.04.2006 tarihinde) yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin, vergi ziyayı cezasını iptali üzerine yaşanan süreçte, iptal kararı dikkate alınarak, VUK'un 344'üncü maddesinin, diğer fıkra hükümlerinde bir değişiklik yapılmaksızın, ikinci fıkrası 5479 sayılı Kanunun⁹³ 12'nci maddesi ile yeniden düzenlenmiş olup, bu düzenleme 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 08.04.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

VUK'un, vergi ziyayı cezasını tanımlayan 344'üncü maddesinin ikinci fıkrası Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçeleri dikkate alınarak "*Vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Yeni düzenlemeden anlaşılacağı üzere, Yasama Organı, Anayasa Mahkemesinin iptal kararında belirttiği iptal gerekçesine uygun şekilde, vergi ziyayı cezası düzenlemesinden gecikme faizine göre tespit edilen ve doktrinde güncelleme payı olarak ifade edilen kısmı çıkarmak suretiyle, vergi ziyayı cezasını ziya uğratan vergiye eşitlemiştir. Bu bağlamda, vergi ziyayı cezasının yeni düzenleme biçiminde, eski uygulamadan farklı olarak, ziyaa uğratan vergiye, ceza kesilme (ceza ih-

92 - İptal Kararı, 20.10.2005 tarihli ve 25972 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

93 - 08.04.2006 tarihli ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

barnamesinin düzenlenmesi) sürecine kadar geçen süreye ilişkin güncelleme payı eklenmeksizin, sadece kayba uğratılan vergi kadar bir müeyyide öngörülmektedir.

Diğer yandan, yeni ceza normunun yürürlük tarihi olan 01.01.2006'dan önceki dönemlerde işlenmiş olan fiillere yönelik olarak, 01.01.2006 tarihinden sonra uygulanacak ceza normunun ortaya konulması bakımından 5479 sayılı Kanununun 13'üncü maddesi ile VUK'a geçici bir madde eklenmiştir. VUK'a eklenen geçici madde ile 01.01.2006 tarihinden önce işlenmiş olan fiillerin de, iptal hükmüne paralel olarak yapılan yeni düzenlemenin kapsamına alınması sağlanmıştır. Böylelikle, iptal edilen ceza normunun yerine yeni ceza normu 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe konulurken, 01.01.2006 tarihinden önce işlenmiş fiillere de fa il lehine olan bu yeni normun uygulanacağı konusunda açıklık getirilmek istenmiş ve AYM. Kararının (iptal hükmünün) yürürlüğe girmesi üzerine geçmişe dönük olarak doğacak boşluğun doldurulması için ayrı bir geçici madde düzenlenmiştir. Bu noktada, geçici maddede, 5479 sayılı Kanunla getirilen yeni düzenlemenin geçmiş dönemler için de uygulanacağını belirtilmesiyle yetinilmek yerine, VUK'un 344'üncü maddesi adeta aynı içerikle geçici maddede tekrar edilmek suretiyle bağımsız ve VUK'un 344'üncü maddesinden ayrı bir madde oluşturulmuştur. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir;

“MADDE 13 - 213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

GEÇİCİ MADDE 27 – 1/1/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Bu ceza; vergi ziyasına 359

uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır.”

5479 sayılı Kanuna ilişkin tasarıya, AYM.’nin vergi ziyai cezasını iptalinin ardından hukuki boşluk doğmaması için sonradan eklenen iki madde ile yapılan yukarıdaki düzenlemelerin gerekçesine Plan Ve Bütçe Komisyonu Raporunda aşağıdaki şekilde yer verilmiştir;⁹⁴

“• Anayasa Mahkemesinin 2001/3 Esas ve 2005/4 Kararı ile Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin bölümün iptal edilmesi nedeniyle, hukuki bir boşluğun ortaya çıkmaması için vergi ziyai suçu işleyen mükellef veya sorumlulara uygulanacak vergi ziyai cezasının, ziyaa uğratılan verginin gecikme faizine endekslenmesi suretiyle hesaplanması yerine, bu verginin bir katı olarak uygulanmasını sağlamak amacıyla 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasının değiştirilmesini öngören düzenlemenin çerçeve 12 nci madde olarak metne eklenmesi ve müteakip maddelerin teselsül ettirilmesi suretiyle,

• 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi hakkında Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararının 1/1/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olması dikkate alınarak, bu tarihten önceki dönemlere ilişkin kesilecek vergi ziyai cezasının, iptali kararlaştırılan maddede geçen gecikme faizi oranı dikkate alınarak hesaplanması dışındaki hükümlerin aynen uygulanmasını öngören düzenlemenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununa geçici 27 nci madde

94 - TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu’nun, 7/2/2006 tarihli ve E.2/673, K.72 Nolu Raporu; http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss_1081m.htm

olarak eklenmesini düzenleyen çerçeve 13 üncü maddenin metne eklenmesi ve müteakip maddelerin teselsül ettirilmesi suretiyle,”

Dolayısıyla, 5479 sayılı Kanunu'nun gerek 12'nci maddesi ile VUK'un 344'üncü maddesinde yapılan değişiklik gerekse 13'üncü maddesi ile VUK'a eklenen geçici 27'nci madde AYM. Kararının hukuki etkilerini karşılamak ve iptal kararı ile birlikte doğacak yasal boşluğu gidermek üzere öngörülmüştür.

Bu çerçevede, 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanacak vergi ziyayı cezası AYM'nin iptal gerekçelerini de karşılayacak bir içerikle VUK'un 344'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yeniden tasarlanırken, VUK'a eklenen geçici 27'nci madde ile de, 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra kesilmiş ya da kesilecek olan vergi ziyayı cezalarının 344 üncü maddedeki yeni hüküm esas alınarak uygulanmasına yasal zemin oluşturulmuştur.⁹⁵

Vergi ceza sistemi düzenlemeleri dikkate alındığında, cezalandırma da genel olarak kademeli bir anlayış oluşturulmak istenilmiştir. Bu durumun bir yansıması olarak, pişmanlık durumunda ceza kesilmesi (VUK 371. md.), mükellefin kendiliğinden beyanda bulunması durumunda cezanın yarısının uygulanması (VUK 344/4 md.) ve kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda ise cezanın üç kat kesilmesi (VUK 344/3 md.) öngörülmektedir.

Bu bağlamda, kaçakçılık fiilinin kesilecek cezaya etkisine bakıldığında, vergi ziyayı uygulaması bakımından bir farklılaştırma getirildiği gözlemlenmektedir. VUK'un “Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası”nın düzenlendiği 344'üncü maddesinde bir ayırıştırma yapılmak suretiyle vergi ziyayı suç işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir

95 - 358 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 13.05.2006 tarihli ve 26167 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği hükme bağlanırken, vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı ifade edilmiştir. VUK'un 344'üncü maddesinde oluşturulan bu kurgu aynı şekli ile VUK'un geçici 27'inci maddesine taşınmıştır.

Diğer yandan, vergi ziyama, VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi durumu sadece kesilecek cezanın ağırlaştırılması noktasında bırakılmamış, ayrıca, bu şekilde tarhedilecek vergi ve kesilecek ceza gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Bu noktada, kaçakçılık fiiline iştirak edenlere kesilecek ceza da uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır.

Ancak, tartışmalı bir husus olarak, VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan kaçakçılık fiillerinden kaynaklanan vergi ziyayı cezasının uzlaşma dışında tutulmasına yönelik VUK'un ek 1'inci ve ek 11'inci maddelerindeki hükümlerin, sadece VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına yapılan atıfla belirlenmesi, VUK'un geçici 27'nci maddesi uyarınca üç kat kesilecek vergi ziyayı cezasının uzlaşma kapsamında olup olmadığı yönünde çelişkili bir durum yaratmaktadır.

Nitekim, yasal düzenlemede, uzlaşmanın kapsamı dışında kalan cezayı belirlemeye yönelik olarak cezanın türü ya da niteliği yerine, cezanın kesileceği yasal dayanak ve kanun maddesine atıf yapılmıştır. Bu durum, geçici 27'nci maddenin de aynı içeriğe sahip olmasına karşın uzlaşma uygulaması bakımından bir duraksamaya neden olmaktadır.

VUK'un ek 1'inci ve ek 11'inci maddelerinde, aynı Kanunun

344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve cezanın uzlaşma kapsamı dışında kalacağı belirtilmektedir. Diğer bir ifade ile düzenleme, “*vergi ziyayına VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde yapılacak tarhiyat ve kesilecek ceza hariç*” şeklinde değildir. Dolayısıyla, VUK'un geçici 27'nci maddesindeki ceza hükmü de esasen VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası ile aynı nitelikte olmasına karşın, uzlaşma düzenlemesinin tedvin biçimi dikkate alındığında, VUK'un geçici 27'nci maddesi uyarınca ceza kesilerek tarhedilecek vergi ile bu vergiye ilişkin vergi ziyayı cezasının uzlaşma kapsamında olduğu ileri sürülebilir.

Nitekim, vergi ve ceza hukukunun önemli ilkelerinden biri olan kıyas yasağı dikkate alındığında, gerek 344/3'üncü maddenin, gerekse geçici 27'nci maddenin aynı nitelikte fiillere öngörülen aynı nitelikte cezaları içermesi, bu yasağın önüne geçmek için bir gerekçe oluşturmayacaktır. Dikkatten kaçmayacağı üzere, iki düzenleme arasındaki tek fark, ceza öngörülen fiilin işlenme tarihine göre uygulanacak maddenin değişmesidir. Fiilin 01.01.2006 tarihinden önce işlenmesi durumunda VUK'un geçici 27'nci maddesi uygulanacak, buna karşın, aynı fiilin 01.01.2006 tarihinden sonra işlenmiş olması durumunda ise VUK'un 344/3'üncü maddesi uygulanacaktır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, VUK'un geçici 27'nci maddesi ile, geçmiş dönemde işlenen fiillerin iptal hükmünden doğan boşluktan etkilenmemesi için getirilen yeni düzenlemeye paralel olarak kavranması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla, VUK'un geçici 27'nci maddesi, yeni ceza düzenlemesinin yürürlüğünden önce işlenen aynı nitelikteki fiillere uygulanacak cezaların, iptal kararına uygun şekilde düzenlenen yeni cezalara indirgenmesini sağlamak ve norm birliği oluşturmaktadır. Bu çerçevede, VUK'un geçici 27'nci maddesi VUK'un 344'üncü maddesinin vergi ziyayı suçunu tanımlayan ilk

fıkrası dışında ceza hükümleri bakımından tamamen aynı niteliktedir. Diğer bir ifade ile, kanunda uygulama süreci bakımından ve yürürlük alanı itibari ile bir boşluk bırakılmaması için 01.01.2006 tarihinden önce işlenen fiillere kesilecek cezalar geçici bir madde kapsamında ayrıca düzenlenmiştir. Ancak, bu amaçla yapılan düzenlemede, 01.01.2006 tarihinden önce işlenen fiillere kesilecek cezaların ayrıca belirlenmesi, VUK'un 344'üncü maddesi ile aynı içeriğe sahip olmasına karşın ayrı bir ceza normu doğurmuştur. Dolayısıyla, uzlaşma düzenlemesindeki ifade tarzı da dikkate alındığında, VUK'un geçici 27'nci maddesi uyarınca üç kat ceza kesilerek tarhedilecek vergi ile bu vergiye ilişkin (iştirak cezası da dahil) vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamında olduğu ileri sürülebilir.

Mevcut yapıda, uzlaşmanın kapsamı bakımından yasal çerçevede belirlenen sınır dikkate alındığında, VUK'un geçici 27'nci maddesi uyarınca üç kat ceza kesilerek tarhedilecek vergi ile bu vergiye ilişkin (iştirak cezası da dahil) vergi ziyai cezasının tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamı dışında kaldığını söylemek güçtür.

Ayrıca, İdarenin düzenlemeleri açısından bakıldığında da durum bu yöndedir. VUK'un ek 1'inci maddesinde, belirli koşulların bulunması durumunda İdarenin mükelleflerle uzlaşabileceği hükme bağlanmıştır. VUK'un ek 11'inci maddesinde ise, Kanunda belirtilen konulara ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği belirtilmektedir. Ayrıca, VUK'un gerek ek 1'inci ve gerekse ek 11'inci maddesinde, Maliye Bakanlı-

ği'na uzlaşma konusunda usul ve esasları belirlemesi bakımından yetki tanınmıştır.⁹⁶

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği”nin ikinci maddesi ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı, “*vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)*” şeklinde belirlenmiştir. Aynı Yönetmeliğin, “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinin (m) bendinde ceza kavramı, VUK’un 344’üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre kesilenler dışında kalan **vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası** olarak ifade edilmiştir.

Uzlaşma Yönetmeliği’nde uzlaşmanın kapsamı 2’nci maddede, ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) olarak açıklanmıştır. Söz konusu Yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü

96 - **Ek 1-** “Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, **uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi**, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir”

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

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.”

maddesinin (i) bendinde Ceza; VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezası olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla, her iki Yönetmelikte de uzlaşmanın kapsamının belirlenmesinde Yasada esas alınan tanımlama biçimine uygun olarak VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre kesilecek cezanın uzlaşma kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Bir anlamda, İdare de Kanunla kendisine tanınan düzenleme yapma yetkisini Kanunun içeriği ile aynı doğrultuda kullanmıştır.

Sonuç olarak, gerek yasal çerçeve, gerekse İdari düzenlemeler dikkate alındığında, geçerli mevzuat uyarınca VUK'un geçici 27'nci maddesine dayanılarak üç kat ceza kesilerek tarhedilecek vergi ile bu vergiye ilişkin (iştirak cezası da dahil) vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamı dışında olduğunu söylemek güçtür

Bu durumun doğmamış olması için, geçici 27'nci maddede, ceza normunun VUK'un 344'üncü maddesi ile aynı içerikle yeniden düzenlenmesi yerine, 01.01.2006 tarihinden önce işlenen fiillere de VUK'un 344'üncü maddesinin 5479 sayılı Kanunla değişik şeklinin uygulanacağını belirtilmesi ile yetinilmesi çözüm olabilirdi.

Ancak, 01.01.2006 tarihinden önce işlenen fiillere ayrı bir ceza maddesi öngörülen mevcut yapı içinde bu durumun engellenmesine yönelik olarak ise, VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerle işlenen kabahatlere bu madde kapsamında kesilen cezaların gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında olacağı ayrıca belirtilmelidir.

Diğer bir seçenek olarak, İdare kendisine gerek VUK'un ek 1'inci ve gerekse ek 11'inci maddelerinde tanınan belirleme yapma yetkisini kullanarak, ilgili Yönetmeliklerin kapsam ve tanım maddelerini

değiştirmek suretiyle VUK'un geçici 27'nci maddesi uyarınca kesilecek üç kat vergi zıyainın uzlaşma kapsamı dışında olduğunu açıklayabilir. Dolayısıyla, VUK'un geçici 27'nci maddesi uyarınca üç kat ceza kesilerek tarhedilecek vergi ile bu vergiye ilişkin (iştirak cezası da dahil) vergi zıyai cezasının uzlaşma kapsamı dışında olduğu Bakanlıkça yapılacak bir düzenleme çerçevesinde uzlaşma kapsamı dışında tutulabilir.

4.1.1. Kaçakçılık Fiilleri İle Sebep Olunan Cezanın Dışındaki Cezaların Durumu

Kaçakçılık fiilleri nedeniyle üç kat vergi zıyai cezası uygulanarak tarhedilen vergi ve cezalara ilişkin olarak üzerinde durulması gereken ikinci husus ise, VUK'un 359'uncu maddesindeki fiiller nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamının dışında tutulan cezanın sadece kaçakçılık fiillerinden kaynaklanan vergi zıyai cezası ile sınırlı olup olmadığıdır.

Bu noktada, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamına almayan tarhiyat sonrası uzlaşma yönünden sorun bulunmamaktadır. Ancak, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını da kapsayan tarhiyat öncesi uzlaşma yönünden düzenlemenin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin bulunması durumunda, sadece aynı faile VUK'un 344/3'üncü maddesi uyarınca kesilecek vergi zıyai cezasının mı yoksa usulsüzlük ile özel usulsüzlük niteliğindeki kesilecek diğer cezaların da mı uzlaşma kapsamı dışında kalacağı hususu önem arz etmektedir.

Nitekim, aynı mükellef bir yandan VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi zıyaina sebebiyet vermekle birlikte, aynı dönemde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasını gerektiren kabahatleri de

işleyebilir. Bu durumda, VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verdiği vergi ziyana ilişkin vergi ziyayı cezası tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemeyecek olmasına karşın, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değerlendirilebilir mi?

Bu noktada, 4444 sayılı Yasa gerekçesi dikkate alındığında Kanun koyucunun konuya bakışı açık olarak ifade edilmiştir. Nitekim, düzenlemeye ilişkin gerekçede, *359'uncu maddede yazılı fiillerin işlenmesi sonucu vergi ziyana sebebiyet verenlere kesilen veya kesilecek olan vergi ziyayı cezaları tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında bırakılmaktadır*

Teknik olarak da, vergi ziyana sebep olan fiilin kaçakçılık suçunu oluşturmasına bağlı olarak ortaya çıkan vergi ziyana ilişkin yaptırıma yönelik ayrı bir ceza rejimi öngörülmesine karşın, usulsüzlük ve özel usulsüzlüğü normal rejimde değerlendirilmesi daha makuldür.

5. VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ HUSUSLAR:

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi cezaları yönünden konusu ve kapsamı tarhiyat öncesi uzlaşmaya göre daha geniş tutulmuştur. Nitekim, tarhiyat sonrası uzlaşmada sadece belirli tür tarhiyatlara ilişkin vergi ziyayı cezası uzlaşma konusuna alınmış olmakla birlikte, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi incelemesine dayanılarak kesilecek cezalar uzlaşma kapsamına alınmıştır.

VUK kapsamında idari yaptırım öngörülen kabahat nevinden fiiller vergi ziyayı suçu ile usulsüzlük ve özel usulsüzlükler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlara uygulanacak vergi cezaları da vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

VUK'un ek 11'inci maddesinde, VUK'un 344'üncü maddenin

üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç vergi incelemesine dayalı olarak kesilecek vergi cezalarında uzlaşmaya imkan tanınmıştır.

Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan Yönetmelikte, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındaki ceza tanımı, VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası olarak ifade edilirken, Yönetmeliğin kapsamına ilişkin ikinci maddede "*vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)*" olarak belirleme yapılmıştır.

Dolayısıyla, vergi cezasının uzlaşma kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kesilen vergi ziyai cezası olmaması,
- vergi incelemesine dayanılarak kesilmesi,
- vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezası olması

gerekmektedir.

5.1. CEZANIN VERGİ İNCELEMESİNE DAYALI OLARAK KESİLMESİ

VUK kapsamında idari yaptırım öngörülen kabahat nevinden fiiller vergi ziyai suçu ile usulsüzlük ve özel usulsüzlükler olarak karşımı-

za çıkmaktadır. Bunlara uygulanacak vergi cezaları da vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

İdari vergi cezaları farklı hukuki gerekçelerle kesilebilir. İdari vergi cezalarının kesilmesinde, cezayı gerektiren fiilin idare tarafından tespiti gerekmele birlikte, bu tespit farklı şekillerde gerçekleşebilir. Örnek olarak, mükellefin süresinden sonra verdiği beyannameye ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, sürekli yükümlülüklerde mükellefin beyannamesini vermediğinin idarece yapılan tarama ve kontrol aşamasında tespiti üzerine kesilecek usulsüzlük cezası, yoklama memuru tarafından yapılan tespite dayalı olarak kesilecek özel usulsüzlük cezası dayanak olarak vergi incelemesinden kaynaklanmadığından tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değerlendirilemeyecektir. Dolayısıyla, tespit şekli itibari ile vergi incelemesine dayanmayan idari vergi cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

5.2. CEZANIN VERGİ, RESİM VE HARÇ NİTELİĞİNDE KAMU ALACAĞINA İLİŞKİN OLMASI

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olacak cezanın, vergi incelemesinden kaynaklanmakla birlikte, vergi, resim ve harç niteliğinde kamu alacağına ilişkin olması gerekir. Bu noktada, vergi cezasının, vergi, resim ve harç niteliğinde kamu alacağına ilişkin olması, genel olarak geniş bir şekilde yorumlanmakta ve doğrudan vergi ve benzeri mali yükümün ziyasına sebebiyet verilmesinden öte, verginin ve benzeri mali yükümün kavranmasına, matrahının tespit ve tayinine yönelik bir unsur olarak dikkate alınmaktadır.⁹⁷

Bir kısım ceza, vergi inceleme sürecinde gündeme gelmekle birlikte doğrudan vergi incelemesi aşamasından kaynaklanmayabilir. Mü-

97 - Bknz; Candan, s: 386-388.

kellefe, nezdinde vergi incelemesine başlanılması için gönderilen ibraz yazısına icabet edilmemesi durumunda VUK'un mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezası doğrudan vergi incelemesine dayanmamaktadır. Ayrıca, bu cezanın belirli bir vergi, resim ya da harca ilişkin olma durumu da bulunmamaktadır. Bu yönü ile, söz konusu cezanın tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değerlendirilmesine imkan bulunmamaktadır.

6. TARHIYAT ÖNCESİNDE KISMİ UZLAŞMA İMKANI

Mükellefler inceleme elemanınca tespit edilen matrah veya matrah farklarının tümü için uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi bir kısmı için de uzlaşma talebinde bulunabilirler. Bu durumda tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda tespit edilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşmaya varılan vergi ve ceza miktarları belirtilir.

Uzlaşma talebine konu edilmeyen veya üzerinde uzlaşılmayan matrah veya matrah farkları için mükellef adına vergi tarhiyatı yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.

D. TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİNİN İŞLEYİŞİ

Vergi incelemesi sürecinde gündeme gelen tarhiyat öncesi uzlaşma, esasen yükümlü ya da ceza muhatabının vergi incelemesi aşamasında idari işleme karşı başvurabileceği tek yoldur. Diğer bütün alternatif başvuru yolları idari işlemin kesin ve yürütülebilir niteliğe bürünüp muhatabına tebliğinden sonra kullanılabilir. Bu bağlamda, dava açma, cezalarda indirim ve tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat ya da ceza kesme işleminin tesis edilip ancak muhatabına tebliği ile kullanılabilir alternatiflerdir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalar açısından yükümlü ya da ceza muhatabının yetkili merciye öngörülen şekilde başvurusu ile başlar. Yükümlü ya da ceza muhatabının talebi ile gündeme gelen uzlaşma süreci, yetkili komisyonun toplanması ve işlemin muhatabı ile yapılan müzakere ile devam eder. Uzlaşma görüşmesinin muhtemel sonuçlarına göre de hazırlayıcı idari işlem nihai işleme dönüşür.

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin işleyiş süreci bölümler halinde aşağıda açıklanmıştır.

1. BAŞVURU KOŞULLARI VE ŞEKLİ

Uzlaşma idari işleme karşı alternatif imkanlar arasından muhatabına ihtilafın idari aşamada çözümü için sunulmuş bir haktır. Dolayısıyla, belirli tür idari işlemlere karşı varlık kazanan bu hakkın belirli bir süre içinde ve şekil şartlarına uygun olarak kullanılması gerekir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak, uzlaşmadan yararlanılabilmesi için ihtilaf konusu işlemin ortaya çıkışında etkili olan yanılma, hata gibi bir kısım saiklerin varlığı aranmamıştır. Bu bağlamda, tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılabilmesi için herhangi bir gerekçe gösterilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi incelemesinden kaynaklanan ve kapsama giren vergi ve cezalar açısından belirli süre içinde ön koşulsuz olarak uzlaşmadan yararlanılabilir.

1.1. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma, vergi incelemesine tabi tutulan ve tarhiyat veya ceza kesme şeklinde tesis edilecek idari işlemlerin muhatabına tanınan bir hak olduğundan, bu işlemlerin muhatabı olacak kişilerin ihtilafın

özümü için uzlaşma yolunu tercih ettikleri yönündeki iradelerini idareye yazılı olarak bildirmeleri gerekmektedir. Bu çerçevede, uzlaşma sürecini hakkında vergi incelemesi yapılan yükümlünün ya da ceza muhatabının usulüne uygun olarak yapılmış yazılı talebi başlatmaktadır. Bu talep nezdinde inceleme yapılanların kendi iradeleri ile doğrudan, gıyabında inceleme yapılanların ise kendilerine yapılan davet üzerine gerçekleştirilebilir.

1.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar

1.1.1.1. Nezdinde İnceleme Yapılanlar

Uzlaşma talebi, nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat kendisi veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla, tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiy-le yapılır.

Bu bağlamda, uzlaşma talebinde bulunabilecek olanlar;

- Nezdinde inceleme yapılan kimsenin;
- Bizzat kendisi veya
- Noterden alınmış vekaletnameye dayanan vekili,
- Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde;
- Bunların kanuni temsilcileridir.

Tasfiye sürecine girmiş olan kurumlar açısından tasfiye memurunun

uzlaşma talebinde bulunmaya ve uzlaşma tutanağını imzalamaya yetkisi vardır.⁹⁸

1.1.1.2. Gıyabında İnceleme Yapılanlar

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

Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az onbeş gün önce tebliğ olunur. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesiyle birlikte inceleme raporu ve ekleri de mükellefe gönderilmeden, uzlaşmanın temin edilemediğinden bahisle tarhiyat yapılamaz.⁹⁹

Davet yazısı ve eklerinin tebliği işleminde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulü uygulanır. İnceleme elemanının bizzat tebliğ yapması da mümkündür.

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Bu hükmün uygulanmasında tebliğ edilememe kavramı posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesini ifade eder.

98 - D.11.D., 16.09.1999, E.1998/3255, K.1999/3150.

99 - D.4.D., 17.12.1991, E.1989/877, K.1991/4569.

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

1.1.2. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Yer

Uzlaşma talebi, vergi incelemesini yapan inceleme elemanına veya bu elemanın bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı olarak yapılmalıdır. Ayrıca, uzlaşma talebinin, incelemeye ilişkin tutanakta yer alması da ilgili merciye yazılı başvuru yerine geçer.

1.1.3. Uzlaşma Talebinin Şekli

Uzlaşma talebi yazılı şekilde yapılmak durumundadır.¹⁰⁰ Yetkili merciye hitaben dilekçe şeklindeki yapılan yazılı uzlaşma talebinde, mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma isteği ile birlikte uzlaşma talep ettiği vergi ve cezalar açıkça belirtilmelidir.

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

Yazılı uzlaşma talebi, uzlaşma talebinde bulunan kişi tarafından bizzat veya (noterden alınmış vekaletnameye haiz) vekili tarafından, tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise temsilci vasıtasıyla **başvurulmak suretiyle gerçekleştirilir.**

100 - Uzlaşma talep dilekçesi örneği Çalışmamızın sonunda Ekler kısmında yer almaktadır.

Uzlaşma Yönetmeliğinde, uzlaşma talep dilekçesinin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesinin de mümkün olduğu açıkça düzenlenmiş olmasına karşın, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde bu yönde bir açıklık bulunmamaktadır.

Bir hakkın kullanımını açısından kanunlarda idari makam ve mercilere müracaatın için belirli bir usul ve süre şartı öngörülmüş ise, hakkın kullanımına ilişkin müracaatın belirlenmiş usul ve süre şartına uygun olarak ilgili makam ve mercie ulaşması kuraldır. Bu bağlamda, esas kuralın yanı sıra kuralın istisnalarına da aynı ya da farklı bir düzenleme içinde imkan tanınabilir. Bu çerçevede, başvuru şekline ilişkin olarak muhatap ya da vekilinin veya temsilcisinin bizzat başvurusu yanında posta ile başvuruda bulunması da hakkın kullanımına imkan veren hukuki dayanaklarla desteklenmesi durumunda kullanılabilir bir yoldur.

Bu bağlamda, tarhiyat öncesi uzlaşmada muhatap ya da vekilinin veya temsilcisinin bizzat başvurusu esastır. Yazılı talebin **posta ile gönderilmesi durumunda**, dilekçenin yetkili mercie süresi içinde ulaşması durumunda talep kabul edilir.

Yargı kararında da adi posta ile gönderilen dilekçelerin idareye varış tarihinin başvuru tarihi olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.¹⁰¹

Bir diğer yöntem olarak mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma talebine inceleme tutanağında yer verilebilir. Vergi incelemesi esnasında, mükellef ya da ceza muhatabının imzalayacağı tutanağa uzlaşma talebini de belirtmesi mümkündür. Bu bağlamda, uzlaşma talebinin, incelemeye ilişkin tutanakta yer verilmesi ilgili mercie yazılı başvuru yerine geçer.

101 - D.3.D., 04.05.2000, E.1998/4552, K.2000/1763.

1.1.4. Uzlaşma Talep Süresi

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

Bu noktada, inceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesinden maksat, inceleme tutanağının nezinde inceleme yapılan tarafla birlikte incelemeyi yapanlarca imzalanmasıdır. Mükellefin tutanağı imzadan imtina etmesi (imza atmaktan çekinmesi) durumunda ise, imzadan imtina hususunu ihtiva eden inceleme tutanağının inceleme elemanı tarafından düzenlenmesinin ve imzalanmasının ardından mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma hakkı ortadan kalkar.¹⁰²

Gıyabında inceleme yapılanlara, inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç onbeş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

TÖU Yönetmeliği'nde düzenlenmiş olan süreler, esasen VUK'un 14'üncü maddesi kapsamında değerlendirilecek idari süre niteliğindedir. Dolayısıyla, vergi kanunları ile belirlenmiş olmamakla birlikte Vergi Usul Kanunu ile öngörülen idari süre kapsamındaki belirlemelerin VUK'un sürelerin hesaplanmasına yönelik 18'inci maddesindeki hükümlere tabi olması gerekmektedir. Bu çerçevede, yukarıda belirtilen onbeş günlük sürenin hesabında VUK'un 18'inci maddesine göre hareket edilecektir.

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

102 - Candan, s: 400.

celemenin sonuçlanmasından kasıt, mükellefin nezdinde yapılan incelemede inceleme tutanağının tanzimi, mükellefin gıyabında yapılan incelemede ise incelemeye ilişkin tespitlerin tamamlanma ve rapora bağlanma anıdır. Nitekim, mükellefin gıyabında yapılan incelemede uzlaşmaya davette bulunulabilmesi için inceleme raporunun düzenlenmiş olması ve davet yazısına eklenmesi şarttır.

Dolayısıyla, mükellefin nezdinde yapılan incelemede inceleme tutanağının düzenlenme, mükellefin gıyabında yapılan incelemede ise vergi inceleme raporunun tanzim tarihi itibarıyla tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

1.1.5. Uzlaşma Talebinden Vazgeçilmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşmada bulunulmuş olması, mükellef ya da ceza muhatabının bir kısım haklarını doğrudan etkilemektedir. Tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı tür uzlaşmadan yükümlü ya da ceza muhatabının tercihine göre sadece birinden yararlanma imkanı bulunmaktadır. Bu bağlamda, yükümlü ya da ceza muhatabı aynı konuya ilişkin olarak hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma yollarına başvuramaz. Dolayısıyla da bu iki uzlaşma türünden birini seçmek durumundadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, aynı konuya ilişkin olarak tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez. Ancak, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir. Dolayısıyla, mükellef ya da ceza mu-

hatabı tarhiyat öncesi uzlaşma talebini belirtilen şekilde ve sürede geri çekmek suretiyle tarhiyat sonrası uzlaşma hakkında yararlanabilir.

1.2. Uzlaşma Talebinin Değerlendirilmesi

Nezinde vergi incelemesi yapılan mükellef, vergi incelemesi sürecinde uzlaşma talebinde bulunabilir. Gıyabında inceleme yapılan ise uzlaşmaya davet edilebilir. Bu süreçte, yapılacak uzlaşma talebinin şekil, süre ve kapsam bakımından uygun olup olmadığının değerlendirilmesinin ne şekilde yapılacağı önem arz etmektedir. Nitekim,

- uzlaşma talebinin süresi geçtikten sonra ve usulüne uygun olmayan biçimde yapılması ya da
- uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun olarak yapılmış olmasına karşın uzlaşma kapsamına girmeyen bir vergi ya da cezaya ilişkin olarak talepte bulunulmuş olması durumunda,

talebin ne şekilde sonuçlandırılacağı açık değildir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşma komisyonuna bu konularda belirleme yapmak ve uzlaşma talebini neticelendirmek (gerektiğinde reddetmek) üzere yetki verilmiş¹⁰³ olmasına karşın tarhiyat öncesi uzlaşmada bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır.

103 - Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerinin Yapılması

Madde 10- Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce:

- a) Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- b) Uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını, inceler. Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğunun tespiti halinde talep reddedilir.

Kanaatimizce, tarhiyat öncesi uzlaşma talebine karşın, bu talebin şekil, süre ve içerik bakımından uygun olup olmadığının değerlendirilmesi incelemeyi yapan eleman tarafından değerlendirilerek sonuçlandırılmalıdır.

1.3. Uzlaşma Gününün Tespiti

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az onbeş gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır.

Mükellefin istemesi halinde onbeş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Gıyabında inceleme yapılanlara, inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet yazılarında uzlaşma günü de mükellefe bildirilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden ancak uzlaşma için belirlenen günde uzlaşmaya mücbir sebeple katılamayan mükellef için yeni bir uzlaşma günü tayin edilir. Bu konuda verilmiş olan bir muktezada, belirlenmiş uzlaşma gününde hasta olan mükellefin, bu hastalığının mücbir sebep teşkil ettiğini belgelendirmesi durumunda, uzlaşma işine yeni bir gün verilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁰⁴

1.4. Tarhedilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlene-

104- M.B.'nin 01.04.1997 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/28805210/13454 sayılı muktezası.

cek bir raporla uzlaşma gününden en az onbeş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir.

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

2. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI

2.1. KOMİSYONLARIN TEŞEKKÜLÜ

2.1.1. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkilî

Merkez inceleme elemanı kavramı, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve bunların muavinleriyle Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörlerini ifade etmektedir. Merkezi inceleme elemanlarının incelemelerine ilişkin uzlaşmalarda yetkili uzlaşma komisyonu, incelemenin yapıldığı yere göre farklılık arz edecektir.

2.1.1.1. Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelere İlişkin Komisyon Teşekkülü

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

resi Başkanlığı merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Başkanlıkça tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur.

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

Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

2.1.1.2. Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelere İlişkin Komisyon Teşekkülü

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

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

İncelemeyi yapanlar, yaptıkları incelemeye ilişkin olarak teşekkül edecek uzlaşma komisyonlarına üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

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

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

2.1.2. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili

Mahalli inceleme elemanı kavramı, vergi dairesi başkanını (vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde defterdarı), vergi dairesi başkanlığı müdür kadrosunda görev yapanları (grup müdürünü, müdürü, vergi dairesi müdürünü), gelir müdürünü, vergi denetmenini, vergi denetmen yardımcısını ve vergi dairesi müdürünü ifade eder.

2.1.2.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde¹⁰⁵

Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya vergi denetmenlerinden oluşur.

Diğer mahallî vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur. İncelemeyi yapmanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde, vergi dairesi başkanı, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya müdürü komisyon üyesi olarak belirler.

2.1.2.2. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde

Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu;

105- Vergi Dairesi Başkanlığı kurulu illere ilişkin liste Çalışmamızın sonunda Ekler kısmında yer almaktadır.

defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur. Herhangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olan üyenin yerine, defterdarın belirleyeceği gelir müdürü veya vergi dairesi müdürü veyahut bir vergi denetmeni iştirak eder.

Diğer mahallî vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya vergi denetmenini komisyon üyesi olarak belirler.

2.1.2.3. Ortak Hükümler

Mahalli inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelere ilişkin teşekkül edecek komisyonlar üç kişiden oluşur. Gerekliğinde yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde birden fazla komisyon kurulabilir. İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurulabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, mahallî inceleme ele-

manlarınca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryaya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.

2.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

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

Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili Kurul veya Başkanlıkça belirlenir.

2.2. KOMİSYONLARIN YETKİ SINIRI

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarının belirlenmesinde, incelemeyi yapan inceleme elemanının niteliği ile incelemenin yapıldığı mahal önem arz etmektedir. İnceleme elemanının merkezi ya da mahalli olması, merkezi inceleme elemanlarının incelemeyi devamlı ya da geçici görev yerlerinde gerçekleştirmesi, mahalli inceleme elemanlarının ise vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki incelemeleri ile vergi dairesi başkanlığı kurulu olmayan yerlerdeki incelemeleri açısından farklı komisyonlar gündeme gelmektedir.

Bu ayırmada, uzlaşma konusu olan işlemin tutarı esas alınmamaktadır. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşmada yetkili uzlaşma komisyonunun tespitinde tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak parasal hadler dikkate alınmamaktadır. Tarhiyat ya da ceza kesme işleminin tutarı ne olursa olsun yetkili uzlaşma komisyonu kapsamında görüşme gerçekleştirilecektir.

2.3. KOMİSYONLARIN ÇALIŞMA ESASLARI

2.3.1. Komisyonların Toplanması

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

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

2.3.2. Komisyonların Karar Alma Süreci

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

Uzlaşma komisyonu, iki taraflı uzlaşma görüşmelerinde idareyi temsil eder. Bu noktada, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarları vergi inceleme raporu çerçevesinde müzakere edilir. Vergi inceleme raporu, hazırlayıcı idari işlem olarak tarhiyat ya da ceza kesme işlemlerinin sebep unsurunu hukuksal gerekçeleri ile ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, uzlaşma görüşmesinde yükümlü ya da ceza muhatabının diğer taraf olarak açıklama ve görüşlerini ifade etmesi gerekmektedir.

Uzlaşma komisyonu, uzlaşmaya yönelik kararına ilişkin olarak uzlaşma tutanağında gerekçe belirtmek durumunda değildir. Esasen hazırlayıcı idari işlem olarak inceleme raporunun sonuçları uzlaşma kapsamında etkilendiği ya da değiştirildiği durumlarda, kanaatimiz-

ce bunun gerekçesinin de yazılı olarak tutanakta belirtilmesi yerinde olacaktır.

Uzlaşma komisyonu üyeleri çoğunluk kararı ile müzakereyi sonuca bağlar. Bu bağlamda, çoğunluk kararı muhalif üyeyi de bağlar. Çoğunluk kararına muhalif olan üyenin tutanağı imzadan imtina etmesi mümkün değildir. Ancak, uzlaşma tutanağını karşı oyla imzaladığı ya da çoğunluk kararına katılmadığı yönünde tutanağa kayıt koyabileceği gibi karşı oy gerekçesini de şerh edebilir.

3. UZLAŞMA GÖRÜŞMESİNİNİ MUHTEMEL SONUÇLARI

3.1. İHTİLAF ETKİLERİ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN SONUÇLARI

Uzlaşma süreci, idarenin hazırlayıcı işlemini bu işlemin muhatabı ile gözden geçirmek suretiyle nihai bir sonuca ulaştırma çabasından oluşmaktadır. Dolayısıyla, görüşme idare ile yükümlünün karşılıklı uyumu ile neticelenebileceği gibi, görüşmeye rağmen ihtilafın devam etmesi de bir olasılıktır.

Uzlaşma sürecinin iki taraf açısından en kesin ve uyumlu sonucu uzlaşma görüşmesinin karşılıklı uygun irade ile sonuçlanmasıdır. Dolayısıyla, uzlaşmanın sağlanması durumunda hazırlayıcı idari işlem uzlaşma kapsamında oluşan irade birliği çerçevesinde nihai işleme dönüşerek kesinlik kazanır.

Uzlaşmanın olumsuz şekilde sonuçlandığı diğer iki alternatiften ilkinde; uzlaşma görüşmesinin gerçekleşmesine rağmen, karşılıklı uyum sağlanamayarak çözüm sağlanmamaktadır. Tutanağa muhatap iştirak etmekte, ancak, uzlaşma sağlanamamaktadır. İkinci alternatifte ise, muhatabın fiziksel olarak ya da irade bakımından uzlaşmaya iştirak etmemesi nedeniyle uzlaşma temin edilememektedir.

3.1.1. Uzlaşmanın Gerçekleşmesi

Uzlaşma görüşmesinin tarafların karşılıklı uygun iradesi ile sonuçlanması durumunda uzlaşma sağlanmış olacak ve bu yönde tutanak düzenlenecektir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda hazırlayıcı idari işlem olarak vergi inceleme raporu uzlaşma çerçevesinde nihai işleme dönüşecek ve kesinlik kazanacaktır.

Görüşme sonunda uzlaşmanın sağlanması halinde, üç nüsha olarak düzenlenen uzlaşma tutanağı komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalandıktan sonra, bir örneği mükellef veya vekiline derhal verilecektir.

Uzlaşmanın mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi dışındaki bir komisyonda yapılması halinde; kalan iki nüshadan biri gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir, diğeri ise uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır.

3.1.2. Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmelerinde, muhatabın görüş ve açıklamaları ile komisyonun görüşünün aynı yönde gerçekleşmemesi durumunda görüş farklılığından dolayı uzlaşma gerçekleşmeyebilir.

Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma gerçekleşmediği takdirde, düzenlenecek tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır. Tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline verilir. Bir örneği de üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda komisyonun nihai teklifini haiz tutanak, yapılacak tarhiyat ve kesilecek ceza işlemine dava açma süresince muhatabın katılımı ile kesinleşebilecektir. Bu yönü ile komisyonun nihai teklifi dava açma süresinin sonuna kadar geçerli olan ucu açık bir icap niteliğindedir. Mükellef ya da ceza muhatabının bu icabı kabulü halinde uzlaşma temin edilmiş sayılır.

Diğer yandan, uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, hazırlayıcı idari işlem niteliğindeki tarhiyat ve ceza kesme önerisi taşıyan vergi inceleme raporundaki işlemlerin nihai işleme dönüşme süreci başlamaktadır. Diğer bir ifade ile, idare ve yükümlü, yapılan inceleme sürecinin sonuçları üzerinde mutabakat sağlayamadıklarından, bu işlemlerin tam anlamı ile idari nitelikli, tek taraflı ve icrai işlemlere dönüşerek vergi ilişkisini etkilemesi gündeme gelmektedir. Bu süreç aynı zamanda, işlemin muhatabı açısından dava açma yolunu sağlayacak nitelikte işlemlerin varlık kazanmasına neden olmaktadır.

3.1.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi :

Uzlaşmanın temin edilememesi, mükellef veya vekilinin,

- uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması,
- komisyona geldiği halde
- uzlaşma tutanağını imzalamaması veya
- tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi

durumunda söz konusu olur.

Bu durumda, muhatabın fiziksel olarak ya da irade bakımından uz-

laşmaya iştirak etmemesi söz konusudur. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyon tarafından bu konuyu belirtmek üzere tutanak düzenlenir ve bir örneği anında hazır bulunan mükellefe veya vekiline tebliğ edilir. Tutanağın bir örneği de inceleme elemanına gönderilir.

Mükellefin uzlaşmaya katılmaması veya tebellüğden kaçınması (kendisine tebliğ edilmek istenen tutanağı imzalamak istememesi) durumunda bu hususu belirten tutanağın bir örneği mükellefe posta ile gönderilir ve bir örnek de inceleme elemanına verilir.

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme elemanı tarafından bu husus inceleme raporunda belirtilir veya raporla birlikte söz konusu tutanak bir yazı ile vergi dairesine gönderilir.

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

3.2. İDARİ İŞLEME ETKİLERİ BAKIMINDAN UZLAŞMA SONUÇLARI

Uzlaşma görüşmesi neticesinde oluşan hukuki durumun belirlenmesi ve belgelenmesi anlamında görüşme sonucuna uygun şekilde tutanak düzenlenir. Uzlaşmanın hukuki etkileri bakımından dayanak noktasını uzlaşma tutanağı oluşturur. Uzlaşmanın gerek olumlu şekilde neticelenmesinde gerekse olumsuz sonuçlanmasında kendisine bağlanan hukuki etkiler usulüne uygun olarak düzenlenecek tutanak ile ortaya çıkar. Bu bağlamda, idari işleme ilişkin etkiler de düzenlenecek tutanakla varlık kazanır.

3.2.1. Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi

3.2.1.1. Uzlaşmanın Sağlandığına İlişkin Tutanak

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

- Mükellefin adı soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarhedilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı,

gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

3.2.1.2. Uzlaşmanın Sağlandığına İlişkin Tutanağı Etkileri

Uzlaşmanın sağlanmış olması ihtilaf konusu olayı kesin olarak sonuçlandırmakla birlikte ihtilafın dayanağında yer alan idari işlemlerin de uzlaşılan şekli ile hukuki anlamda kesinlik kazanmasını sağlar. Tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinden önce yapılan uzlaşma görüşmelerinde henüz kesin ve yürütülebilir işlem niteliğinde olmayan idari işlemler uzlaşma tutanağının düzenlenmesi ile birlikte kesinlik kazanır.

Nitekim, TÖU Yönetmeliği'nin 18'inci maddesinde belirtildiği üzere, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. **Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer.** Dolayısıyla, üzerinde uzlaşma sağlanan hazırlayıcı idari işlemler, uzlaşma tutanağına aktarılmak suretiyle kesin işleme dönüşür.

3.2.1.3. Uzlaşmanın Gerçekleşmemiş Olmasına İlişkin Tutanak

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanamayabilir. Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma gerçekleşmediği takdirde, düzenlenecek tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır. Tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline verilir. Bir örneği de üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, vergi inceleme raporunda önerilen vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemleri yetkili vergi dairesi tarafından kesin ve yürütülebilir işleme dönüştürülerek mükellef ya da ceza muhatabına tebliğ edilir. Diğer bir ifade ile, hazırlayıcı idari işlem tek taraflı ve icrai idari işleme dönüştürülür. Yetkili vergi dairesince yapılan tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin mükellef ya da ceza muhatabına tebliği ile birlikte bu işlemlere karşı dava açma imkanı da varlık kazanır. Buna mukabil, tarhiyat öncesi uzlaşmaya katılan mükellef ya da ceza muhatabı tesis edilen işlemlere karşı dava açmak yerine, uzlaşmanın gerçekleşmediğine yönelik tutanakta komisyonun teklif ettiği nihai tutarları dava açma süresi içinde kabul ettiğini bildirmek suretiyle uzlaşmanın gerçekleşmesini sağlayabilir.

3.2.1.4. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Olmasına İlişkin Tutanak

Uzlaşma temin edilemediği takdirde komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örnek de inceleme elemanına tevdi edilir.

Uzlaşma temin edilememiş olması halinde de, hazırlayıcı idari işlem niteliğindeki vergi inceleme raporunun işleme konulma süreci devreye girer. Uzlaşmanın temin edilememesine ilişkin tutanakla birlikte inceleme raporunda önerilen işlemler yetkili vergi dairesi tarafından kesin ve yürütülebilir işlemler şeklinde tesis edilerek muhatabına tebliğ edilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilemediği hallerde inceleme raporunda önerilen vergi ve cezalar için ihbarname düzenlenmeden ve söz konusu ihbarname usulüne uygun olarak tebliğ edilip tahakkuk gerçekleşmede doğrudan ödeme emri düzenlenemez.¹⁰⁶

Bu noktada, uzlaşmanın gerçekleşmemiş olmasından farklı bir husus olarak uzlaşmanın temin edilmemesinde, komisyonun mükellef ya da ceza muhatabına nihai bir teklifi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, hazırlayıcı işlemin kesin ve yürütülebilir işleme dönüşmesi ile birlikte uzlaşma temin edilememiş olan yükümlünün tek seçeneği dava yolunu kullanmaktır.

106- D.4.D, 27.09.2000, E.1999/5291, K.2000/3820.

3.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tutanağının Kesinliği

VUK'un "Uzlaşma Komisyonu Muamelelerinin Kesinliği" başlıklı ek 6'ncı maddesi uyarınca, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

Madde başlığı dikkate alındığında, uzlaşma komisyonu muamelelerinin kesinliğinden bahsedilirken, madde metninde tutanakların kesinliği ifadesine yer verilmiştir.

TÖU Yönetmeliği'nde aynı konu, "Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği" başlıklı 16'ncı maddede düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca, uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Mükellefler bu Yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında VUK'un 376'ncı maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.

Uzlaşma hukuki etkileri bakımından ihtilaf konusu işlemi tesis eden ve işlemin muhatabı olmak üzere, işlemle doğrudan ilgili iki tarafın görüşmeleri üzerine uyuşmazlığı kesin olarak çözümlenmeyi amaçlayan bir süreçtir. Dolayısıyla, uzlaşmanın sağlanması durumunda ihtilaf tüketilecek ve sorun giderilecektir.

Bu bağlamda, tarafların konuya ilişkin karşılıklı uygun iradeleri ile neticelenen uzlaşma tutanağına bağlanmakla birlikte ihtilafı kesin olarak sonlandırır. Bu bakımdan uzlaşmanın tarafları olan idare ile yükümlünün gerçekleştirdikleri uzlaşma ile bağlı olmaları bu sürecin doğal bir sonucudur.

BÖLÜM III

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

A. HUKUKİ DAYANAK

1. YASAL DÜZENLEME

Uzlaşma (Tarhiyat Sonrası Uzlaşma), Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

“Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyayına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildi-

rirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

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

2. İDARİ DÜZENLEMELER

2.1. UZLAŞMA YÖNETMELİĞİ

Maliye Bakanlığı ek 1’inci madde kapsamında kendisine tanınan yetkiyi kullanarak, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere “Uzlaşma Yönetmeliği”ni¹⁰⁷ hazırlamıştır.

2.2. VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞLERİ

Ayrıca, uzlaşma konusunda Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklamalar ve belirlemeler yapılmıştır.

B. TARHIYAT SONRASI UZLAŞMANIN KONUSU

Tarhiyat sonrası uzlaşma, VUK’un ek 1’nci maddesinde “Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar ve Şekli” başlığı altında düzenlenmiştir. Esasen uzlaşma, Vergi Usul Kanunu’nda ilk olarak yerini 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanun ile alırken, başlangıçta sade-

107- 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ce tarhiyat sonrası uzlaşmaya yönelik bir müessese olarak tasarlanmıştır. Dolayısıyla, uzlaşma başlığı tarhiyat sonrası uzlaşmayı karşılamak üzere öngörölmüş bir ifade idi. Ancak, 3239 sayılı Kanunla, VUK'a eklenen ek 11'inci madde kapsamında tarhiyat öncesi uzlaşma'ya da imkan sağlanmıştır. Bu bağlamda, vergi sistemimizde tarhiyat öncesi uzlaşmanın da varlık kazanması üzerine, uygulamada uzlaşma türleri tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde ifade edilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen VUK'un ek 1'inci maddesinin kapsamı da 4444 sayılı Kanunla bugün için geçerli olan şeklini almıştır.

VUK'un ek 1'inci madde içeriğine bakıldığında, tarhiyat sonrası uzlaşmada, VUK'un 344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç olmak üzere, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, mükellef tarafından vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin belirli gerekçelere dayanması durumunda İdareye mükelleflerle uzlaşma olanağı tanınmıştır.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.

Uzlaşma, idarenin mükellef ile vergi ilişkisini belirli tarhiyat yöntemleri ile kurması durumunda gündeme gelmektedir. Vergi ilişkisinin tesisinde idare ile mükellefin irade bakımından asimetrik durumda bulunduğu bu tarhiyat türlerinde mükellefin idarenin kendi iradesine rağmen tesis ettiği işlemler üzerinde müzakere hakkı tanımaktadır. Dolayısıyla, ihtilaf konusu edilebilecek belirli tür işlemlerin

muhatabı ve idare ile görüşülerek uzlaşma yoluyla sonuca ulaştırılması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede, uzlaşmanın konusunu, idare tarafından ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları oluşturmaktadır.

Bu noktada, vergiler kavramının, nitelik itibari dar anlamda vergi kavramını mı yoksa geniş anlamda vergi, resim ve harçları mı karşıladığı önem arz etmektedir.

VUK'un 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan "Uzlaşmanın Şümulü" başlıklı ek 2'nci maddesinde, VUK'un birinci maddesinin şümulüne dâhil vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceğinin Maliye Bakanlığınca tayin olunacağı, bu yetkinin, il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığınca kullanılacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak, söz konusu madde 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmakla birlikte, ek 1'inci madde de yapılan değişiklikle, sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek **vergi, resim ve harçların** belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.

Bu çerçevede, uzlaşmanın konusuna giren vergi kavramı, geniş anlamı ile vergi, resim ve harçları ifade etmektedir. Dolayısıyla, uzlaşma uygulaması konu yönünden VUK'un şümulüne giren vergileri kapsamaktadır.

Ayrıca, vergi, resim ve harçlardan uzlaşma konusuna girenler VUK'un uygulama alanına girenlerle sınırlıdır. Dolayısıyla, uzlaşma-

nın konusunu oluşturan vergilerin tespiti açısından VUK'un şümulüne ilişkin birinci maddesi esas alınacaktır.

VUK'un “**Kanunun Şümülü**” başlıklı ilk maddesi uyarınca VUK'un hükümleri gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında,

- Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile,
- İl özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.
- Ayrıca, yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.

Bu bağlamda, Vergi Usul Yasasının uygulama alanı içine giren vergi, resim ve harçların belirli tarhiyat yöntemine göre varlık kazanması durumunda uzlaşmaya konu edilmesi mümkündür.

Bu noktada, yasal düzenleme uzlaşmanın genel çerçevesini çizmekle birlikte, uzlaşmanın içeriğinin ve uygulama şeklinin idari düzenlemelerle gerçekleştirileceği de ayrıca belirtilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden yani idari işlemin tesisinden sonra başvurulabilecek bir yol olduğundan, kesin ve yürütülebilir nitelikteki idari işlemin hukuk alanında varlık kazanıp ilgisine tebliğinden sonra gündeme gelmektedir. Bu niteliğinden dolayı da uygulamada tarhiyat sonrası olarak adlandırılmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın, konusunu oluşturan vergi ve cezanın hukuki niteliğine bakıldığında, ihtilafın idari aşamada çözümünü öngören uzlaşmanın konusu da esasen tek taraflı ve icrai nitelikteki idari işlemlerdir.

Bu yönü ile tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak, tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşmanın konusunu oluşturan vergi ve ceza, tesis edilmiş ve ilgisine tebliğ edilmiş işlemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, tarhiyat sonrası uzlaşmada dava konusu edilebilecek kesin ve yürütülebilir işlemler mevcuttur. Bu bağlamda, tek taraflı ve icrai nitelikteki tarhiyat ve ceza kesme işlemleri ilgisine tebliğ edilmekle etkililik kazanmakta, tebliğden itibaren de belirli hukuki başvuru yollarına imkan tanımaktadır. Tarhiyat ya da ceza kesme işleminin muhatabı tebellüğ ile birlikte dava açma, uzlaşma ya da cezalarda indirim talep etme seçeneklerinden birine başvurulabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna ilişkin belirleyici bir diğer husus olarak, tarhiyat sonrası uzlaşmada ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalar üzerinde uzlaşmak mümkündür.

Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşmadan sadece vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda uzlaşmaya imkan tanınırken, tarhiyat sonrası uzlaşmada ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalar üzerinde uzlaşma olanağı tanınmıştır.

Tarhiyat öncesi ile karşılaştırıldığında, tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu dayanak noktası itibari ile daha geniş, ceza türleri itibari ile daha dar tutulmuştur. Nitekim, tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemesine dayalı olarak gerçekleştirilecek tarhiyat ve ceza kesme işlemlerini konu edinmekle birlikte, tarhiyat sonrası uzlaşma vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek vergi ziyai cezası da dahil olmak üzere, ikmalen, re'sen veya idarece alınan vergilerle bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezalarını kapsamaktadır. Buna mukabil, tarhiyat sonrası uzlaşmada sadece

vergi ziyai cezası uzlaşmaya konu edilebilecek olmasına karşın, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi incelemesine bağlı vergi ziyai cezası ile birlikte usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası da uzlaşma kapsamındadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna ilişkin hatırlatılması gereken son bir husus ise, hem tarhiyat öncesi hem de sonrası uzlaşma türünde, VUK'un 344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma konusunun dışında tutulmuştur.

C. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KAPSAMI

Tarhiyat sonrası ulaşmanın konusunu oluşturan vergi ve ceza kavramı VUK'un ek 1'inci maddesinde tanımlanmış olmakla birlikte, tarhiyat sonrası ulaşmanın kapsamı Maliye Bakanlığına tanınan yetki çerçevesinde belirlenmektedir.

Uzlaşma Yönetmeliği'nde¹⁰⁸ uzlaşmanın kapsamı 2'nci maddede, ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) olarak açıklanmıştır.¹⁰⁹

Uzlaşma Yönetmeliği'nde, uzlaşmanın konusunu oluşturacak vergi ve cezaların belirlenmesine yönelik olarak ortaya konulan unsurlar aşağıdaki gibidir;

108- 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

109- Madde 24.08.1999 gün 23796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan yönetmelikle değiştirilmiştir.

- **Dayanak Bakımından** - İkmalen, re'sen veya idarece salınan vergi ve cezalar.
- **Yetki Bakımından** - Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergiler ile kesmeye yetkili olduğu cezalar.
- **Nitelik Bakımından** - Vergi, resim ve harç niteliğinde kamu alacağı ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezası.

1. DAYANAK BAKIMINDAN TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KAPSAMI

Tarh işleminin hukuki sebebi, ilgili maddi vergi kanununda yer alan vergi koyan soyut kuraldır. Maddi sebebi ise, vergi alacağı ve bu alacağın bağlandığı vergiyi doğuran olaydır. Vergi alacağının doğması, verginin konusu ile yükümlünün ilişkisinin gerçekleşmesi anlamında vergiyi doğuran olay ile gerçekleşmektedir. VUK'un 19'uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı açıklanmıştır. Bu bağlamda verginin bağlandığı olayın tekemmülüne ve gerçekleşmesine paralel olarak vergi alacağı varlık kazanmaktadır. Dolayısıyla, vergi alacağı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile hukuken varlık kazanır. Diğer yandan, hukuksal olarak vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine ya da hukuki durumun tekemmülüne bağlanmış olmakla birlikte, maddi olarak vergi alacağının belirlenmesi için bir takım şekli işlemlerin de gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi matrahının tespiti ve tespit edilen matrah üzerinden verginin hesaplanması olarak tarh işlemi, verginin tutarı ve borçlusu itibari ile belirlenmesini sağlayacaktır.

Teknik olarak, kanunların vergi alacağını bağladıkları vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi tarh işlemi için maddi sebep unsurunu oluşturmakla birlikte, işlemin tekemmülü için tek başına yeterli de-

ğildir. Nitekim, verginin tarafının (tarhiyatın muhatabı, mükellef veya sorumlu), verginin oranının ve verginin üzerinden hesaplanacağı değer olarak matrahın, diğer bir ifade ile vergiyi doğuran olayın vergilemeye esas alınacak değerinin tespiti gereklidir. Bu noktada, önemli bir ayırım ortaya çıkmaktadır.¹¹⁰

Zira, matrahın belirlenme usulüne göre uygulanacak tarhiyat yöntemi de farklılık gösterecektir. Esas itibari ile matrahın belirlenmesi yöntemlerine göre tarhiyat türlerini iki kategoride toplamak mümkündür. Tarhiyat türü olarak ilk kategoriyi vergilendirmeye temel alınan bilgilerin ve matrahın yükümlüsü tarafından idareye sunulduğu beyan esasına dayalı tarhiyat oluşturmaktadır. Vergi sisteminde kural olarak geçerli olan beyan esasına dayalı tarhiyat yöntemi sisteme hakim durumda ve asli niteliktedir.

Beyan esasına dayalı tarhiyatın alternatifi olmayan ve fakat beyan esasının tamamlayıcısı mahiyetindeki matrahın idarece tespit ya da takdir edildiği tarhiyat türleri ise diğer tarhiyat kategorisini oluşturmaktadır. Beyan esasından farklı olarak, vergilendirme ilişkisinin tamamen ya da büyük ölçüde idari faaliyetlere dayalı olarak ortaya konulduğu bu tarhiyat türlerinde, yükümlünün (ilgilinin) katılımı asgari düzeydedir. Vergi sistemimizde, yükümlünün vergilendirme karşısındaki konumunun idare tarafından belirlendiği ve beyan esasının geçerliliğini kaybettiği idari tarh yöntemleri ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat olarak üç çeşittir.

Tarh işlemi de, ilgisi üzerindeki etkisi ve sonuçları dikkate alındığında idari bir işlem olarak belirli bir dayanak noktasına ihtiyaç göstermektedir. Tarh işlemini oluşturan unsurlar soyut çerçevede yasa-

110- Candan, s: 9-42.

larla çizilirken, somut olarak gerçekleşen olayların vergilendirmeye konu teşkil edebilmesi için belirli bir geçerliliğe sahip ve hukukun kabul ettiği değer taşıyan bilgiler olması gerekmektedir.

Bu noktada, tarh işlemi, temelde yükümlünün şekle ilişkin vergi ödevleri kapsamında gerçekleştirdiği bir takım kayıt ve belge sistemi üzerinden tespit edilen bilgilere dayanmaktadır. Vergilendirme ilişkisi, yükümlünün kendi hareket alanı içinde ve fakat yasalarla veya idari düzenlemelerle belirlenmiş şekil kurallarına göre oluşturduğu kayıt ve belge düzeninden süzerek idareye intikal ettirdiği bilgiler üzerine inşa edilmektedir. Diğer bir ifade ile beyan sisteminde, yükümlünün vergilendirme durumunu tespitiye yönelik olarak getirilen yasal ya da idari düzenlemelerin ürünü olan şekil kurallarına göre yükümlünün hareket alanı içinde kayıt ve belge düzenine dönüşen ve anlamlı bilgiler haline gelen işlem ve ilişkilerin idareye sistemli olarak aktarılması ile idari işlemlere dayanak teşkil eden bilgiler söz konusudur.

Buna karşın, beyan sisteminin sağlıklı şekilde işlemediği durumlarda ise yükümlünün vergilendirme karşısındaki durumunu tespit açısından idarenin bir kısım çalışmaları gündeme gelmektedir. Bu çalışmalar da yükümlünün şekli ödevlerine ilişkin olabileceği gibi esasen vergilendirmenin yöneldiği alan olarak kişiyi mükellef konuma sokan vergiyi doğuran olayın kavranmasıdır. Bu yönü ile, idarenin matrah tespitine yönelik çalışmalarının sonucunda kişi ile kurulan vergilendirme ilişkisinde tarh işlemine dayanak teşkil eden bilgiler idarenin tespitlerinden oluşmaktadır. Vergi dairesi, tarh işleminin dayanağı maddi sebepleri, usulüne uygun olarak tanzim edilmiş yoklama fişi (tutanağı), inceleme tutanağı veya raporu ile kanıtlayabilir.

Tarh yönteminin belirlenmesinde geçerli olan bu temel yaklaşımın

VUK'taki yansıması ise, VUK'un "Vergilendirme" başlıklı Birinci Kitabının İkinci Kısımında ortaya çıkmaktadır. Söz konusu kısım, "Tarh ve Tahakkuk Usulü"nü düzenlemektedir. Bu kısımda tarh yöntemi olarak beş usul belirtilmiştir. Bunlar sırasıyla;

- Beyannameye dayanan tarh (VUK madde 25-28),
- İkmalen vergi tarhı (VUK madde 29),
- Re'sen vergi tarhı (VUK madde 30),
- Verginin İdarece tarhı (VUK mükerrer madde 30),
- Tahrire dayanan tarh (VUK madde 36).

Ayrıca, doktrinde düzeltme ve uzlaşma kapsamında yapılan tarhiyatları da ayrı bir tarh yöntemi kategorisinde ele alan görüşler bulunmaktadır.

Mükellefle idare arasında kurulan vergilendirme ilişkisinin kaynağına göre ayırım yapıldığında tarhiyat türleri iki kategoride toplanabilir. Matrahın yükümlünün beyanına göre belirlendiği beyana dayalı tarhiyat ile matrahın idarece belirlendiği ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat kategorileridir.

Mükellef ile kurulan ilişkinin niteliğine göre, ikinci kategoride yer alan işlemler üzerinde tarhiyat sonrasında uzlaşma imkanı getirilmiştir. Dolayısıyla, ikmalen, re'sen veya idarece salınan vergilerle bu vergilere ilişkin vergi ziyai cezası üzerinde uzlaşma yapılabilir.

Dayanak noktası açısından tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kıyaslandığında, tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşmanın kapsamına sadece vergi incelemesine bağlı olarak tarh edilecek ve kesilecek cezalar

girmekle birlikte, tarhiyat sonrası uzlaşmada ikmalen, re'sen ve idarece tarhedilen vergi ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezası girmektedir.

2. YETKİ BAKIMINDAN TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KAPSAMI

Yetki unsuru bakımından, vergi ve cezaların tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için bunların Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin tarha ve kesmeye yetkili olduğu vergi ve cezalar arasında olması gerekmektedir.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin, "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin; (h) bendinde Vergi Dairesi, Vergi dairesi müdürlükleri ve bağlı vergi dairesi konumundaki malmüdürlükleri olarak ifade edilmiştir.

3. NİTELİK BAKIMINDAN TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KAPSAMI

Vergi ve cezaların tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için bunların nitelikleri de belirleyici bir unsurdur. Vergi, resim ve harç niteliğinde kamu alacağı ile bunlara ilişkin cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilir.

4. TARHİYAT SONRASINDA KISMİ UZLAŞMA İMKANI

Maliye Bakanlığı'nca, Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talebi" başlıklı 7'nci maddesinin ikinci fıkrasında uzlaşma talebinin, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılabileceği, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı yönünde düzenleme yapılmıştır.

Ancak, söz konusu düzenleme Danıştay tarafından iptal edilmiştir.¹¹¹ Dolayısıyla, aksi yönde bir düzenleme bulunmadığından bugün için tarhiyat sonrası uzlaşmada da kısmi uzlaşma talebinde bulunma imkanı söz konusudur.

D. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA MÜESSESESİNİN İŞLEYİŞİ

Tarhiyat sonrası uzlaşma, uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalar açısından yükümlü ya da ceza muhatabının yetkili merciye öngörülen şekilde başvurusu ile başlar. Yükümlü ya da ceza muhatabının talebi ile gündeme gelen uzlaşma süreci, yetkili komisyonun toplanması ve işlemin muhatabı ile yapılan müzakere ile devam eder. Uzlaşma görüşmesinin muhtemel sonuçlarına göre de ihtilaf konusu olay çözümlenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin işleyiş süreci bölümler halinde aşağıda açıklanmıştır.

1. UZLAŞMA KOŞULLARI

Uzlaşma müessesesi getirilirken, ihtilaf konusu işlemler yönünden tarhiyat sonrası uzlaşma hakkında yararlanılabilmesi için Kanunda, ön koşul niteliğinde, işlemin yöneldiği konuda yükümlünün hatalı davranışını mazur gösteren gerekçelerin varlığı aranmıştır. Bu bağlamda, yükümlünün hatalı davranışının arkasında Kanunda öngörülen ve aşağıda belirtilen gerekçelerin bulunması durumunda tarhiyat sonrası uzlaşma imkanı doğmaktadır. Bu çerçevede, VUK'un Ek 1'inci maddesi kapsamında; *vergi ziyana sebebiyet verilmesinin*;

111- Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup adı geçen bölüm Danıştay 4. Dairesinin 14.6.2000 tarih ve E:1999/5635 K:2000/2810 sayılı kararı ile iptal edilmiştir

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
- VUK'un 369. maddesinde yer alan yanılmadan,
- VUK'un 116. maddesinde yazılı vergi hatasından,
- VUK'un 117. maddesinde yazılı hesap hatalarından,
- VUK'un 118. maddesinde yazılı vergilendirme hatalarından,
- Her türlü maddi hatadan,
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasından, kaynaklandığının ileri sürülmesi durumunda uzlaşma yapılabileceği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili düzenlemelerde, uzlaşmanın konusunun belirlenmesi ile yetinilmemiş, ayrıca, idarenin vergi mükellefi veya ceza muhatabının uzlaşma talebini kabul koşulları, diğer bir ifade ile uzlaşabilme şartları da gösterilmiştir. Bu bağlamda, uzlaşma için gerekli koşullar Ek 1'inci maddede sayılırken uzlaşma gerekçeleri de belirlenmiştir.

Ancak, uygulamaya bakıldığında, tarhiyat sonrası uzlaşma açısından idarenin tarhiyat öncesi uzlaşmaya benzer bir yaklaşım sergilediği gözlemlenebilir. Nitekim, Ek 1'inci maddede sayılan uzlaşma gerekçelerine karşılık, idare uzlaşmanın kapsamını tayin açısından kanun maddesinde sayılan halleri genişletecek şekilde bir yorumla, **kasıt unsurunun açıkça tespit edilmemiş olduğu durumlarda**, uzlaşma yapılmasını kabul etmiştir. 4369 sayılı Kanun düzenlemesinde de, VUK'un 359'uncu maddesindeki fiillerle vergi ziyana sebebiyet verildiği ve VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanacağı durumlarda, ceza ile birlikte vergi aslı için de uzlaşma yapılamayacağı Ek

1'inci maddede açıkça hükme bağlanmıştır. Bunun dışındaki hallerde ise tarhiyatın yukarıda sayılan sebeplerden biri içinde değerlendirilmesi suretiyle uzlaşmanın kabul edileceği anlaşılmaktadır. 4369 sayılı Kanundan sonra yayımlanan ve 4444 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe paralel olarak tadil edilen “Uzlaşma Yönetmeliği”nde bu hususta özel belirlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla, eski anlayış ve uygulamanın devamı niteliğinde, VUK’un 359’uncu maddesinde belirtilen fiillerle neden olunan ve VUK’un 344’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanacağı vergi ve ceza dışında, yapılan tarhiyat ve kesilen cezalarda yükümlünün ve ceza muhatabının kastının açıkça bulunmadığı durumlarda tarhiyat sonrası uzlaşma kapısı açık bırakılmıştır.¹¹²

2. BAŞVURU ŞEKLİ

2.1. UZLAŞMA TALEBİ

Uzlaşma, tarhiyat ve ceza kesme işlemine karşı dava açma ya da cezalarda indirim hakkına alternatif olarak ihtilafın idari aşamada çözümü için muhatabına sunulmuş bir haktır. Dolayısıyla, belirli tür idari işlemlere karşı ortaya çıkan bu hakkın uygulamaya geçebilmesi için, bu işlemlerin muhatabının, ihtilafın tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla çözümünü tercih ettiğini ifade etmesi gerekir. İşlemin muhatabının tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kullanmak istediği yazılı olarak idareye başvurarak bildirmesi üzerine uzlaşma süreci başlayacaktır.

2.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve

112- Özbalcı, s: 897-898.

cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda, uzlaşma talebinde bulunabilecek olanlar;

- İdari işlemin muhatabı olan kimsenin;
- Bizzat kendisi veya
- Noterden alınmış vekaletnameye dayanan vekili,
- Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde;
- Bunların kanuni temsilcileridir.

2.1.2. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii

Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilir. Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür.

Sekreteryaya hizmetleri; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezî Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir.

2.1.3. Uzlaşma Talebinin Şekli

Uzlaşma talebi yazılı şekilde yapılmak durumundadır. Yazılılıktan

kasıt, uzlaşma isteğinin açık şekilde dilekçeye bağlanmasıdır. Yetkili merciye hitaben dilekçe şeklindeki yapılan yazılı uzlaşma talebinde, mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma isteği ile birlikte uzlaşma talep ettiği vergi ve cezalar açıkça belirtilmelidir. Bu dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilir.

Yazılı uzlaşma talebi, uzlaşma talebinde bulunan kişi tarafından bizzat veya (noterden alınmış vekaletnameye haiz) vekili tarafından, tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise temsilci vasıtasıyla **başvurulmak suretiyle gerçekleştirilir.**

Uzlaşma Yönetmeliğinde yapılan düzenleme uyarınca, bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Taahhütlü posta ile gönderilme durumunda, dilekçenin postaya verilmiş tarihi dikkate alınacak, yazılı talebin **adi posta ile gönderilmesi durumunda ise**, dilekçenin yetkili merciye ulaşma tarihi esas alınacaktır. Bu esaslara uygun olarak süresi içinde yapılan talep kabul edilebilecektir.

2.1.4. Uzlaşma Talep Süresi

Uzlaşma, dava açma sürecinde mükellef ya da ceza muhatabının dava açma hakkına alternatif olarak kullanabileceği bir haktır. Bu duruma paralel olarak, mükellef ya da ceza muhatabının ihtilafın uzlaşma yoluyla çözümünü tercih etmesi durumunda, talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin kendisine tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, uzlaşma talebi yönünden, dava açma süresine paralel bir düzenleme yapılmıştır.

Bu noktada, üzerinde durulması gereken bir husus VUK'ta tanım-

lanmış olan mücbir sebep halinin uzlaşmaya başvuru süresine etki edip etmeyeceğidir. VUK'un “**Mücbir Sebepler**” başlıklı 13'üncü maddesinde, **vergi ödevlerinden** herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır nedenler mücbir sebep olarak tanımlanmıştır. VUK'un “**Mücbir Sebeplerle Gecikme**” başlıklı 15'inci maddesinde de, VUK'un 13'üncü maddesinde yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Mücbir sebep halinin vergi ödevlerine ilişkin süreleri uzatacağı, ancak mükellefin haklarına ilişkin süreleri uzatmayacağı görüşü uyarınca, uzlaşmanın da mükellef açısından bir hak niteliğinde olduğu belirtilerek mücbir sebep durumunun uzlaşma süresini etkilemeyeceği ifade edilmektedir. Yargı kararlarında da ağırlıklı olarak bu yönde görüş birliği bulunmaktadır.

Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda, uzlaşmaya başvurmanın bir vergi ödevi olmaması nedeniyle, uzlaşmaya başvuru süresinin mücbir sebepten dolayı uzatılamayacağı ifade edilmiş¹¹³, bir diğer kararda mücbir sebep durumunun, uzlaşmaya başvuru süresini kesmeyeceği, ancak VUK'un ikinci kitabında sayılan ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseceği vurgulanmıştır.¹¹⁴

2.1.5. Uzlaşma Gününün Tespiti

Uzlaşma komisyonunun ön değerlendirme çalışması çerçevesinde, uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde, uzlaşma talebinin kabul edildiği ve uzlaşma görüşmesinin yapılaca-

113- D.4.D., 30.04.1992, E.1992/1544, K.1992/1722.

114- D.3.D., 17.04.1984, E.1983/2499, K.1984/1467.

ğı yer ve zamanın belirlenmesi için mükellef ya da ceza muhatabına uzlaşma davetiyesi gönderilir.

Uzlaşma davetiyesi, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini buldurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az onbeş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde onbeş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ tarihini ve imzayı muhtevî alındı uzlaşma dosyasına konulur.

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

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

Mükellefin uzlaşma görüşmesine mücbir sebepten dolayı katılmaması durumunda, yeni bir uzlaşma günü tayin edilmelidir. Uzlaşmaya başvuru süresi açısından mücbir sebep durumu dikkate alınmakla birlikte, süresi içinde talep edilip te belirli bir günde gerçekleştirilmesi öngörülen toplantıya mükellefin mücbir sebepten dolayı katılmaması durumunda yeni bir uzlaşma günü tayin edilir.¹¹⁵

115- D.9.D., 27.01.1993, E.1992/2680, K.1993/313.

3. UZLAŞMA KOMİSYONLARI

3.1. UZLAŞMA KOMİSYONLARININ KURULUŞU VE TÜRLERİ

VUK'un Ek 1'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca; “*Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müra- caat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaş- maya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uz- laşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.*”

Maliye Bakanlığı'na tanınan bu yetki uyarınca, uzlaşma komisyon- larının türleri, ne şekilde kurulacağı ve üyelerinin kümelerden oluşa- cağı, Uzlaşma Yönetmeliği'nin, “Uzlaşma Komisyonlarının Teşki- li” başlıklı 6'ncı maddesi kapsamında belirlenmiştir. Bu çerçevede, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleple- rinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyon- ları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaş- ma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur.

3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlı- ğında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gel- ir uzmanı veya şef; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi mü- dürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde ko- misyonda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürüklerinde ise gelir şefi bulunmaması halinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu Komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.¹¹⁶

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun Sekreteryaya Hizmetleri Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilecektir. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun yetkisine giren uzlaşma görüşmelerine yönelik uzlaşma taleplerine ilişkin dilekçeler, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, defterdarlık veya Gelir Yönetimi Daire Başkanlığına verilebilir. Bu dilekçenin taahhütlü postayla gönderilmesi de imkan dahilindedir.

116- 23.03.2007 tarihli ve 26471 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle düzenlenen şekli.

Gerektiğinde birden fazla Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryaya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.

3.1.5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur.

3.2. UZLAŞMA KOMİSYONLARININ YETKİ PAYLAŞIMI

Maliye Bakanlığı tarafından (tarhiyat sonrası) uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını tespitiye yönelik olarak son dönemde çıkarılmış olan 352¹¹⁷, 356¹¹⁸ ve 360¹¹⁹ seri nolu Genel Tebliğler sonrasında bugün için mevcut komisyonlar ve bu komisyonların yetki sınırları belirlenmiştir.

Söz konusu Tebliğler çerçevesinde, uzlaşma komisyonlarının oluşumunda ve yetki sınırlarının tespitinde ikili bir yaklaşım sergilenmiştir. Vergi dairesi başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerler olmak üzere, uzlaşma komisyonları iki farklı kademelenme sistemi içinde yapılandırılmıştır.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerler açısından, her iki durumda da, ilk aşamada vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan vergi dairesi uzlaşma komisyon-

117- 15.11.2005 tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

118- 23.02.2006 tarih ve 26089 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

119- 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ları yetkilidir. Dolayısıyla, uzlaşma konusu vergi, resim ve harcın miktarı vergi dairesi müdürlükleri veya malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşmıyorsa uzlaşma ilgili vergi dairesi müdürlükleri veya malmüdürlükleri bünyesindeki komisyonda gerçekleştirilecektir.

Ancak, uzlaşma konusu vergi, resim, harç miktarının, vergi dairesi müdürlükleri veya malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırını aşması durumunda, ikinci aşamada bir üst komisyon devreye girmektedir.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Diğer yandan, hem vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları hem de defterdarlık uzlaşma komisyonları yönünden uzlaşılabilir vergi, resim ve harç miktarına üst sınırlar getirilmiştir. Dolayısıyla, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetkisini aşan uzlaşma talepleri açısından üçüncü aşamada yer alan uzlaşma komisyonları gündeme gelmektedir.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunun yetki sınırını aşan, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise defterdarlık uzlaşma komisyonunun yetki sı-

nırını aşan uzlaşma talepleri, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri ise, Merkezî Uzlaşma Komisyonu tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır.

Bu çerçevede, uzlaşma komisyonlarının teşekkülü ve yetki sınırlarının belirlenmesi bakımından, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde üç kurulmayan yerlerde ise dört kademeli bir yapılanma öngörülmüştür.

UZLAŞMA KOMİSYONLARI	
Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları	Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu
Merkezî Uzlaşma Komisyonu	Merkezî Uzlaşma Komisyonu

3.2.1. Komisyonların Yetkileri ve Sınırları

VUK'un Ek 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasında Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye istinaden çıkarılan Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde, uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının genel tebliğler ile belirleneceği açıklanmıştır.

Dolayısıyla, VUK'un Ek 1'inci maddesi ile aynı Kanunun kapsamı-

na giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Maliye Bakanlığı'na yetki tanınmış olup, bu yetki çerçevesinde, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarının genel tebliğler ile belirleneceği öngörülmüştür.

Dikkatten kaçmayacağı üzere, hem yasal düzenlemede hem de Yönetmelikte, Bakanlığın, uzlaşma kapsamına giren vergi, resim ve harç miktarlarını belirleme konusundaki yetkisinden bahsedilmiştir. Nitekim, VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezaları da (tarhiyat sonrası) uzlaşma kapsamına girmekle birlikte, uzlaşma komisyonlarının vergi ziyai cezası yönünden yetki sınırının tespiti konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu noktada, Maliye Bakanlığı, uzlaşma yetkisinin sınırını belirlerken, komisyonlar itibari ile vergi, resim ve harç miktarlarının azami miktarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla da, uzlaşma kapsamına giren vergi ziyai cezası yönünden yetkili uzlaşma komisyonun tespitinde, cezanın bağlı olduğu vergi miktarı esas alınmaktadır.

3.2.1.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde

Maliye Bakanlığı tarafından 352 seri nolu Genel Tebliğ ile yapılan düzenleme çerçevesinde, vergi dairesi başkanlıkları yetki sınırlarının tespiti bakımından gruplandırılmıştır. Bu bağlamda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının belirlenmesi yönünden dört gruba ayrılmıştır.

VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI GRUPLARI	İLLER
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	İstanbul
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :	Ankara, İzmir
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ
V. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak

356 ve 360 seri nolu Tebliğlerle yapılan düzenlemeler de dikkate alındığında, uzlaşma komisyonlarının bugün itibari ile uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi, resim ve harç miktarları aşağıdaki şekilde yeniden tespit edilmiştir.

3.2.1.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespitinde, vergi dairesinin il merkezinde bulunup bulunmamasına göre ikili bir ayrıma gidilmiştir.

i. İl Merkezlerindeki Vergi Daireleri

İl merkezlerinde (büyükşehir belediyesi bulunan illerde büyükşehir mücavir alan sınırları içinde) yer alan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ilişkin uzlaşma talepleri, aşağıda belirtilen limitler dahilinde kalması durumunda vergi dairesi uzlaşma komisyonları tarafından sonuçlandırılır. Ancak, limitlerin aşılması halinde, uzlaşma tale-

bi, ilgili vergi dairesi başkanlığı bünyesinde oluşturulacak uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi Dairesinin Bağlı Olduğu Birim	Yetki Sınırı Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000

ii. İl Merkezleri Dışındaki Vergi Daireleri

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde, il merkezlerinin dışındaki vergi daireleri yönünden, uzlaşma kapsamına giren vergi, resim ve harç miktarları itibari ile aşağıda belirtilen limitler dahilinde vergi dairesi uzlaşma komisyonları yetkilidir. Ancak, limitlerin aşılması halinde, uzlaşma talebi, ilgili vergi dairesi başkanlığı bünyesinde oluşturulacak uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi Dairesinin Bağlı Olduğu Birim	Yetki Sınırı Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	25.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	20.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000

iii. Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyon- ları

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde, bağlı vergi daireleri (mal.md.) yönünden, uzlaşma kapsamına giren vergi, resim ve harç miktarları itibari ile aşağıda belirtilen limitler dahilinde vergi dairesi uzlaşma komisyonları yetkilidir. Ancak, limitlerin aşılması halinde, uzlaşma talebi, ilgili vergi dairesi başkanlığı bünyesinde oluşturulacak uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi Dairesinin Bağlı Olduğu Birim	Yetki Sınırı Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	6.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	4.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000

3.2.1.1.2. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Bu bağlamda, uzlaşma konusu vergi, resim ve harcın miktarı vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşmıyorsa uzlaşma ilgili

vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesindeki komisyonlarda gerçekleştirilecektir. Ancak, uzlaşma konusu miktarın, vergi dairesi müdürlükleri veya malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırını aşması durumunda, vergi dairesi başkanlığı bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonu devreye girecektir.

Bu çerçevede, vergi dairesi başkanlığı bünyesinde oluşturulan vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları aşağıdaki gibidir.

VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI GRUPLARI	İLLER	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	İstanbul	900.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Ankara, İzmir	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	600.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	300.000

3.2.1.1.3. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunun yetki sınırını aşan, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise defterdarlık uzlaşma komisyonunun yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna tanınan yetki sınırı 750.000-YTL'dir.

İlgili Birim	Yetki Sınırı Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	750.000

Söz konusu sınır dikkate alındığında, uzlaşma yetkisi bu sınırın altında olan Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları açısından, kendi yetki sınırlarını aşıp 750.000.-YTL'ye kadar olan uzlaşma talepleri, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından görüşülerek karara bağlanır. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını aşanlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunun yetki sınırı aşan uzlaşma talepleri, yetki sınırlarına göre doğrudan ilgili uzlaşma komisyonuna (Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu veya Merkezi Uzlaşma Komisyonuna) intikal ettirilecektir.

Bu çerçevede, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun uzlaşma yetkisinin üzerinde olan İstanbul Vergi Dairesi

Başkanlığı ile Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile aynı düzeyde yetkiye sahip olan I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları (Ankara ve İzmir) uzlaşma yetkilerini aşan başvurularda doğrudan Merkezi Uzlaşma Komisyonu devreye girecektir. Buna mukabil, II., III. ve IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları'nın yetki sınırını aşp, 750.000-YTL'ye kadar olan uzlaşma talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından görüşülecek, 750.000-YTL'yi aşan uzlaşma talepleri ise doğrudan Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilecektir

3.2.1.1.4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı ile I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıklarının (Ankara ve İzmir) uzlaşma yetkilerini aşan başvurularda doğrudan Merkezi Uzlaşma Komisyonu devreye girecektir. Diğer yandan, II., III. ve IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları'nın yetki sınırını aşp, 750.000-YTL'ye kadar olan uzlaşma talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından görüşülecek, 750.000-YTL'yi aşan uzlaşma talepleri ise doğrudan Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilecektir

Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Söz konusu sınırlar da dikkate alındığında, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Vergi Dairesi Başkanlığı Türü	Yetki Sınırı Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)		
	VDBUK	VDKUK	MUK
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000	-	900.000 üstündeki talep
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000	-	750.000 üstündeki talep
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000	600.000-750.000	750.000 üstündeki talep
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000	450.000-750.000	750.000 üstündeki talep
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000	300.000-750.000	750.000 üstündeki talep
VDBUK : Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu			
VDKUK : Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu			
MUK : Merkezî Uzlaşma Komisyonu			

3.2.1.2. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde

3.2.1.2.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi kurulmayan yerlerde de, ilk aşamada vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan vergi dairesi uzlaşma komisyonları uzlaşmaya yetkilidir. Dolayısıyla, uzlaşma konusu vergi, resim ve harcın miktarı, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşmıyorsa uzlaşma ilgili vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesindeki komisyonda gerçekleştirilecektir. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları aşağıdaki gibidir.

Vergi Dairesi	Yetki Sınırı Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Vergi Dairesi Müdürlükleri (İl merkezinde)	3.000
Vergi Dairesi Müdürlükleri (İl merkezi dışında)	15.000
Malmüdürlükleri	3.000

3.2.1.2.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

İlgili Birim	Yetki Sınırı¹²⁰ Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000

120- 360 seri nolu Genel Tebliğ ile, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan 52 ildeki defterdarlık uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırı 50.000.-YTL olarak yeniden belirlenmiştir.

3.2.1.2.3. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunca; defterdarlık uzlaşma komisyonunun yetkisi sınırını (50.000.-YTL) aşan uzlaşma taleplerinden, 750.000.-YTL'ye kadar olan uzlaşma talepleri vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunca; bu komisyonun yetki sınırını aşanlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

İlgili Birim	Yetki Sınırı Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	750.000

Defterdarlık uzlaşma komisyonunun yetki sınırı aşan uzlaşma talepleri, defterdarlığın ilgili birimi tarafından, yetki sınırlarına göre doğrudan ilgili uzlaşma komisyonuna (vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu veya Merkezi Uzlaşma Komisyonuna) intikal ettirilecektir.

3.2.1.2.4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirilecektir. Dolayısıyla, 750.000.-YTL'ye kadar olan uzlaşma talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca; bu komisyonun yetki sınırını aşanlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

3.2.1.3. Özellikli Hususlar

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadi işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine girenler hariç olmak üzere, herhangi bir miktara bağlı kalımsız vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları veya defterdarlık uzlaşma komisyonlarına intikal ettirilecek ve bu komisyonlarca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Uzlaşma komisyonları, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilip tebliğ olunan vergi ziyai cezalarına (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) ilişkin uzlaşma taleplerini inceleyip sonuçlandıracaklardır. Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK'un 371'inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma konusu yapılabilecektir.

Bu noktada, çeşitli nedenlerle sadece ceza için uzlaşma başvurusunda bulunulması halinde; yetkili uzlaşma komisyonunun tespiti için cezanın hesaplanmasına esas teşkil eden vergi miktarı dikkate alınarak, vergi miktarı hangi uzlaşma komisyonunun yetkisi içerisinde kalıyor ise kesilen ceza için yapılan uzlaşma talebi bu komisyonca görüşülecektir.¹²¹

121- 2000/3 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, 01.06.2000 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5436 sıralıdır.

Diğer yandan, ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup dönemi geçmiş geçici verginin de bulunması ve bu tarhiyata karşı uzlaşma talep edilmesi halinde, uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına yer verilip verilmeyeceği ile uzlaşmanın vaki olması sonucu bu vergi için gecikme faizi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda farklı uygulamaların gündeme gelmesi nedeniyle, Maliye Bakanlığı'nca 352 nolu Genel Tebliğ ile yapılan açıklamalar çerçevesinde, uzlaşmanın vaki olması sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına da yer verilmesi, uzlaşılan tutarların uzlaşma tutanaklarına yazılması ve uzlaşılan tutar için mahsup dönemine kadar gecikme faizi hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

3.3. KOMİSYONLARIN ÇALIŞMA ESASLARI

3.3.1. Ön İnceleme

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesi uyarınca, uzlaşma talebinin,

- uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı,
- komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı,

yönünden ön inceleme yapılır. Ön inceleme komisyona sekreteryaya hizmeti veren birim tarafından gerçekleştirilir.

3.3.1.1. Uzlaşma Talebinin Reddi

Yapılan ön inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edildiğinde talep reddedilir. Bu bağlamda, esasen şekil, süre ya da yetki bakımından uzlaşma kapsamına girmeyen başvurular baştan reddedilir.

3.3.1.2. Uzlaşma Davetiyesi Gönderilmesi

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılmaması halinde, mükellefin uzlaşma talebinin kabulü mahiyetinde uzlaşma görüşmesine davet yazısı gönderilir.

Bu davetiye kapsamında, mükellefe,

- uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini bulundurması hususu;
- görüşmenin tarihi,
- görüşmenin yapılacağı yer ve saati,

komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az onbeş gün önceden bildirilir. Mükellefin istemesi halinde onbeş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ tarihini ve imzayı muhtevî alında uzlaşma dosyasına konulur.

3.3.2. Uzlaşma Görüşmesi

Mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.

4. UZLAŞMA GÖRÜŞMESİNİNİ MUHTEMEL SONUÇLARI

4.1. İHTİLAFA ETKİLERİ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN SONUÇLARI

Uzlaşma süreci, idarenin tek taraflı ve icrai nitelikteki kesin ve yürütülebilir işlemine karşı, bu işlemin muhatabı tarafından ihtilaf yaratılabilecek hususların karşılıklı görüşme yoluyla gözden geçirilmesidir. Bu bağlamda, uzlaşma, idarenin tek taraflılık niteliği taşıyan kesin ve yürütülebilir işlemlerini muhatabı ile görüşmek suretiyle, bir irade birliğine ulaşarak nihai bir sonuç elde etme çabasından oluşmaktadır. Dolayısıyla, işlemin muhatabı ile yapılan görüşme, idare ile yükümlünün karşılıklı uyumu ile neticelenebileceği gibi, görüşmeye rağmen ihtilafın devam etmesi de bir ihtimaldir.

Uzlaşma sürecinin ihtilaf konusu olayı çözümlenmesi bakımından en kesin ve uyumlu sonucu uzlaşma görüşmesinin karşılıklı uygun irade ile sonuçlanmasıdır. Dolayısıyla, uzlaşmanın sağlanması durumunda tek taraflı ve icrai nitelikteki idari işlem uzlaşma kapsamında oluşan irade birliği çerçevesinde kesinlik kazanır.

Uzlaşmanın olumsuz şekilde sonuçlandığı diğer iki alternatiften ilkinde; uzlaşma görüşmesi gerçekleşmesine karşın, taraflar arasında irade birliği sağlanamadığından ihtilaf çözümlenmemektedir. Muhatap, uzlaşma görüşmesine iştirak etmekte, ancak, uzlaşma komisyonunun görüş ve önerisine iştirak etmemektedir. Dolayısıyla, uzlaşma tutanağı uzlaşmanın gerçekleşmediği kaydı ile komisyonun nihai teklifi belirtilmek suretiyle taraflarca imzalanır.

İkinci alternatifte ise, muhatap uzlaşma görüşmesine iştirak etmemekte ya da görüşmeye katılmasına karşın uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşmanın temin edilememesi

durumunda, muhatabın fiziksel olarak ya da irade bakımından uzlaşmaya iştirak etmemesi söz konusudur.

4.1.1. Uzlaşmanın Gerçekleşmesi

Uzlaşmanın gerçekleşmiş olması, uzlaşma görüşmesinin tarafların karşılıklı uygun iradesi ile sonuçlanmasını ifade eder. Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder.

Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır.

Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere (Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda/..... tarihinde aldım.) ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.

4.1.2. Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmelerinde, muhatabın görüş ve açıklamaları ile komisyonun görüşünün aynı yönde gerçekleşmemesi durumunda görüş farklılığından dolayı uzlaşma gerçekleşmeyebilir. Dolayısıyla, komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda uzlaşma gerçekleşmemiş (vaki olmamış) sayılır.

Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşmanın gerçekleşmemesi (uzlaşmanın vaki olmaması) halinde; komisyon nihai teklifini tutanağa

geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda komisyonun nihai teklifini haiz tutanak, dava açma süresince muhatabın katılımı ile kesinleşebilecektir. Bu yönü ile komisyonun nihai teklifi dava açma süresinin sonuna kadar geçerli olan ucu açık bir icap niteliğindedir. Mükellef ya da ceza muhatabının bu icabı kabulü halinde uzlaşma temin edilmiş sayılır.

4.1.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi :

Uzlaşmanın temin edilememesi, mükellef veya vekilinin,

- uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması,
- komisyona geldiği halde
 - uzlaşma tutanağını imzalamaması veya
 - tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi

durumunda söz konusu olur.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.

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

4.2. İDARİ İŞLEME ETKİLERİ BAKIMINDAN UZLAŞMA SONUÇLARI

Uzlaşma kapsamında oluşan sonuç, diğer bir ifade ile uzlaşma görüşmelerinde çıkan olumlu ya da olumsuz sonuç ihtilaf konusu idari işleme de etkide bulunmaktadır. Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, ihtilaf konusu işlem uzlaşma tutanağı ile birlikte hukuki kesinlik kazanacaktır. Buna mukabil, uzlaşmanın gerçekleşmemesi ya da temin edilememesi durumlarında, ihtilaf konusu işlemlerin kesinlik kazanması ya da iptal edilmesi yönünden ayrı bir süreç işleyecektir.

4.2.1. Uzlaşmanın Gerçekleşmesi Durumunda İdari İşlemin Kesinlik Kazanması

Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşmanın Kesinliği" başlıklı 12'nci maddesi uyarınca, uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye şikayette de bulunulamaz. Dolayısıyla, tarhiyat sonrasında uzlaşma sağlanan konular hukuki anlamda kesinlik kazanır.

4.2.2. Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi Durumunda İdari İşleme Etkisi

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanamayabilir. Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma gerçekleşmediği takdirde, düzenlenecek tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bil-

dirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Dolayısıyla, uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, yetkili vergi dairesince yapılan tarhiyat ve ceza kesme işlemleri açısından ihtilaf devam etmektedir. Bu çerçevede, tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin kesinlik kazanması için mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma komisyonunun nihai teklifini süresi içinde kabul etmesi ya da kendisine tanınmış hukuki yolları tüketmesi gerekmektedir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, dava açma imkanı devreye girmektedir. Dolayısıyla, dava açma süresi içinde mükellef ya da ceza muhatabı dava hakkını kullanarak ihtilafın çözümlenmesini

veya uzlaşma komisyonunun nihai teklifini kabul ederek ihtilaf konusu işlemlerin kesinlik kazanmasını sağlayacaktır.

4.2.3. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Olmasına Durumunda İdari İşleme Etkisi

Uzlaşma temin edilemediği takdirde komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur.

Uzlaşma temin edilememiş olması halinde de, yetkili vergi dairesince yapılan tarhiyat ve ceza kesme işlemleri açısından ihtilaf devam etmektedir. Bu çerçevede, tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin kesinlik kazanması için mükellef ya da ceza muhatabının kendisine tanınmış hukuki yolları tüketmesi gerekmektedir. Bu noktada, uzlaşmanın gerçekleşmemesi ihtimalinden farklı olarak uzlaşmanın temin edilememesi durumunda uzlaşma komisyonunun nihai teklifi söz konusu olmadığından, mükellef ya da ceza muhatabı aç-

sından gündeme gelebilecek tek yol ihtilaf konusu işleme karşı süresi içinde dava açılması ya da daha önce açılmış olan davanın sürdürülmesidir. Aksi takdirde, süresi içinde dava açılmaması durumunda, dava açma süresinin dolması ile birlikte idari işlem kesinlik kazanacaktır.

SONUÇ

Vergi ilişkisinin yürütümü ve tesisi bakımından vergi sistemimize hakim olan beyan esas, bir matrah tespit yöntemi olmaktan ziyade mali egemenlikten kaynaklanan zorunlu nitelikteki vergilendirme sürecine mükellefin de fiziksel ve iradi anlamda katılımını sağlayan bir dizi yükümlülüğü ifade etmektedir. Bu bağlamda, beyan esas, mükellefiyete bağlı bir takım vergi ödevleri sonucunda maddi anlamda vergi borcunu ortaya koyan bir süreç olarak vergi ilişkisinin mükellefin sağlayacağı bilgilere dayalı olarak kurulmasına olanak tanımaktadır.

Bu yönü ile yükümlünün dinamik bir şekilde vergilendirme sürecinde rol almasını sağlayan beyan esasının, vergilendirme ilişkisinin tesisine yönelik diğer işlem türlerine göre ekonomik ve hukuki değer olmak üzere iki önemli üstünlüğü ortaya çıkmaktadır.

Ekonomik değer, beyan esasında mükellefe ve mükellefiyete ilişkin bilgilere en az maliyetle ve doğruya en yakın şekilde ulaşmak anlamında vergi idaresinin sağladığı avantajı ifade etmektedir. Hukuki değer ise, yükümlünün katılımı ile tesis edilen işlemler yönünden sağlanan hukuki kesinliğe işaret etmektedir. Nitekim, beyan esas ile vergileme amacına ve ilkelerine daha uygun bir yapı oluşturulurken, yükümlü psikolojisi açısından da önemli kazanımlar sağlanmaktadır.

Beyan esasının göz ardı edilemeyecek üstünlüklerine karşın, vergi ilişkisinin niteliğinden dolayı sağlıklı şekilde işletilebilmesi için bu

sistemin, vergi idaresinin kontrol ve denetimine dayanan çalışmalar ile desteklemesi gerekmektedir. Vergi ilişkisinde edilgen durumda olan ve vergi yükünü üstlenen taraf olarak yükümlünün vergi alanı dışında kalma gayretlerinin engellenmesi bağlamında beyan esasının vergi kontrol ve inceleme mekanizmaları ile çevrelenmesi şarttır. Bu bağlamda, yükümlünün vergi idaresi ile beyan yolu ile kurduğu ilişkinin kontrolü ve gözden geçirilmesi çeşitli denetim ve inceleme yöntemleri ile sağlanacak, beyan sisteminden sapsmalar engellenmiş olacaktır.

Yapılan açıklamalar dikkate alındığında, vergi sisteminde beyan esasına eşlik eden ve beyan sisteminin tamamlayıcısı niteliğinde bir alan bulunmaktadır. Daha ziyade, vergi idaresinin kontrol ve inceleme çalışmalarına dayanan bu alanda, beyan esasından farklı olarak yükümlünün iradesi ve katılımı ikinci planda kalmaktadır. Beyan esasına göre yükümlünün katılımının asgari düzeyde kaldığı bu süreçte, mükellefin vergilendirme karşısındaki durumu idarenin faaliyetleri ile kavranmaya çalışılmaktadır. Dolayısıyla bu sürecin sonucunda ortaya çıkan işlemlerde idarenin tek taraflı iradesi daha açık olarak gözlemlenmektedir.

Bu niteliğinden dolayı, mükellefin vergilendirmeye ilişkin bilgilerinin ve matrahının idarece tespit edildiği vergilendirme işlemlerinde, beyan esasından farklı olarak yükümlüye bir takım haklar tanınmıştır. Nitekim, yükümlünün iradesine rağmen gerçekleştirilen bu işlemlerde, işlemin muhatabının hukuki durumunda yaratılan etkiye paralel olarak bu işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, idarenin tek taraflı ve icrai nitelikteki tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin bir kısmına yönelik olarak dava açma hakkına alternatif olarak ihtilafın idari aşamada çözümlenmesi bakımından uzlaşma müessesesi öngörülmüştür.

Bu süreçte, vergi incelemesine bağılı olarak vergi inceleme raporunda önerilen tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine ilişkin vergi ve cezaların belirli bir kısmının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında işlemin muhatabı ile görüşülerek kesin ve yürütülebilir işleme ihtilafsız şekilde dönüştürülmesine olanak tanınmıştır.

Diğer yandan, ikmalen, re'sen ve idarece tarhedilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının belirli bir kısmının da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında idari aşamada görüşülerek çözüme kavuşturulmasına imkan tanınmıştır.

Bu yönü ile, idari işleme karşı ihtilafın dava yoluna taşınmasına alternatif teşkil eden idari uzlaşma, aynı zamanda dava açma hakkını incelemektedir. Nitekim, dava açma hakkı kullanılmış olsa bile aynı zamanda uzlaşma yolunun da kullanılması durumunda, yasal düzenleme uyarınca dava süreci uzlaşma görüşmesi sonuçlanıncaya kadar askıya alınmaktadır. Dolayısıyla, ihtilafın çözümünde işlemin taraflarının görüşmesi esasına dayanan uzlaşma yolu, dava alternatifine göre daha öncelikli tutulmuştur.

Uzlaşmanın hukuki niteliği değerlendirildiğinde, uzlaşma taraflar arasındaki irade uyumunu yansıtmakla birlikte esasen bir sözleşme niteliği taşımamaktadır. Nitekim, uzlaşma vergi ilişkisinin tabi olduğu kurallar bakımından hem idareyi hem de yükümlüyü eşit derecede çevreleyen bağlayıcı ilke ve esaslara göre sonuçlandırılmak durumundadır. Diğer bir ifade ile, uzlaşma konusunda ve uzlaşma alanında sözleşme hukukundan farklı olarak idare ve yükümlü serbest iradeye sahip değildirler. Yapılan görüşme, idarenin ortaya koyduğu bir hukuki çerçevenin soyut vergi kurallarına ve vergilendirme ilkelerine uygunluğunun müzakeresi ve vergi ilişkisinin gözden geçirilmesidir.

Yapısı itibari ile vergilendirme sürecinde vergi ilişkisini tesis eden idare ile yükümlü ya da ceza muhatabını görüşme anlamında eşit düzeye çıkardığından, uzlaşma idarenin tek taraflı ve icrai nitelikteki işlemlerinin hukuka uygunluğunun gözden geçirilmesi ve denetlenmesi anlamında yükümlüye sağlanan haklardan en pratik olanıdır.

Yargılama sürecinde vergi ilişkisine vergi idaresi ve yükümlü dışında bir üçüncü aktör olarak yargı katılmakta ve işlemleri baştan sona gözden geçirmektedir. Yargının tarafsız niteliğine karşın, yargı sürecinin işleyişine ilişkin usul ve esaslar dikkate alındığında ihtilaf konusu işlemlerin yargıya taşınması ekonomik yönden ayrı bir maliyet unsuru teşkil ederken psikolojik yönden idare ile yükümlünün ilişkisinde zedelenmelere neden olabilecektir. Bu bağlamda, ihtilafın doğrudan idari aşamada tarafların arasında gözden geçirilerek çözümü daha pratik ve işlevsel bir imkandır.

EKLER :

1. TABLOLARLA UZLAŞMA KOMİSYONLARI VE YETKİLERİ

1.1. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI		
İNCELEME KAYNAĞI	KOMİSYON TÜRÜ	TEŞEKKÜLÜ
MERKEZ İNCELEME ELEMANLARINCA YAPILACAK İNCELEMELER	Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelere İlişkin Komisyon	İncelemeyi yapanın dışında kalan üç merkez inceleme elemanından oluşur.
	Geçici Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemelere İlişkin Komisyon	Ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dahil üç inceleme elemanından oluşur.*
	Bölgesel Uzlaşma Komisyonları	Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili Kurul veya Başkanlıkça belirlenir.**
MAHALLİ İNCELEME ELEMANLARINCA YAPILACAK İNCELEMELER	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde	Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya vergi denetmenlerinden oluşur
		Diğer mahallî vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde	Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur.
		Diğer mahallî vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur.

* Komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) veya vergi müdüründen teşekkül eder.

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

1.2. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARI

UZLAŞMA KAPSAMINDAKİ BİRİMLER VE İLLER					
Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerler					
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı		İstanbul			
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :		Ankara, İzmir			
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :		Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin			
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :		Aydın, Bahkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ			
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :		Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak			
Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan İller					
Adıyaman	Afyon	Ağrı	Aksaray	Amasya	Ardahan
Artvin	Bartın	Batman	Bayburt	Bilecik	Bingöl
Bitlis	Bolu	Burdur	Çanakkale	Çankırı	Çorum
Düzce	Elazığ	Erzincan	Giresun	Gümüşhane	Hakkari
Isparta	Iğdır	Karabük	Karaman	Kars	Kastamonu
Kırklareli	Kırkkale	Kırşehir	Kilis	Kütahya	Mardin
Muş	Neşehir	Niğde	Ordu	Osmaniye	Rize
Siirt	Sinop	Sivas	Şırnak	Tokat	Tunceli
Uşak	Van	Yalova	Yozgat		

UZLAŞMA KOMİSYONLARI

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları	Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu*	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu
Merkezî Uzlaşma Komisyonu	Merkezî Uzlaşma Komisyonu
<i>*İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı ile I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıklarının (Ankara ve İzmir) uzlaşma yetkilerini aşan baŐvurulara doğrudan Merkezi Uzlaşma Komisyonu devreye girecektir.</i>	

1.3. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARININ YETKİ SINIRLARI

VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI KURULAN YERLERDE							
İlgili Birim	Yetki Üst Sınırı (Vergi, resim, harç YTL)					Yetkili Komisyon	
	Vergi Dairesi Başkanlığı					Üst Sınır Kadar	Üst Sınır Aşıldığında
Vergi Dairesi Müdürlüğü	İstanbul	I. Grup	II. Grup	III. Grup	IV. Grup		
İl Merkezinde	35.000	12.500	7.500	5.000	3.000	VDUK	VDBUK
İl Merkezi Dışında	35.000	30.000	25.000	20.000	15.000	VDUK	VDBUK
Bağlı VD (Malmüdürlüğü)		6.000	5.000	4.000	3.000	VDUK	VDBUK
Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000*	750.000*	600.000	450.000	300.000	VDBUK	VDKUK /MUK
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	-	-	750.000	750.000	750.000	VDKUK	MUK
<i>VDUK : Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu</i>							
<i>VDBUK : Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu</i>							
<i>VDKUK : Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu</i>							
<i>MUK : Merkezî Uzlaşma Komisyonu</i>							
<i>*VDBUK yetkisini aşan talepler doğrudan MUK tarafından görüşülecektir.</i>							

VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI KURULMAYAN YERLERDE

İlgili Birim	Yetki Üst Sınırı (Vergi, resim, harç YTL)	Yetkili Uzlaşma Komisyonu	Üst Sınırı Aşan Uzlaşmalarda Yetkili Komisyon
Vergi Dairesi Müdürlüğü			
İl Merkezinde	3.000	VDUK	DUK
İl Merkezi Dışında	15.000	VDUK	DUK
Bağlı VD	3.000	VDUK	DUK
Defterdarlık	50.000	DUK	VDKUK
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	750.000	VDKUK	MUK
<i>VDUK : Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu</i>			
<i>DUK : Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu</i>			
<i>VDKUK : Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu</i>			
<i>MUK : Merkezi Uzlaşma Komisyonu</i>			

2. UZLAŞMA TALEP DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Başkanlığına

UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN

ADI VE SOYADI :.....
AÇIK ADRESİ :.....
VERGİ KİMLİK NUMARASI
(T.C. KİMLİK NUMARASI) :.....
EV VEYA İŞ TELEFONU :.....
TEBLİĞ EDİLEN İHBARNAMENİN
DÜZENLEME VE TANZİM TARİHİ :...../...../.....
CİLT VE SIRA NUMARALARI :.....
İHBARNAME TEBLİĞ TARİHİ :...../...../.....

Yukarıda ihbarnamenin tarih ve numaralarını, aşağıda dönemini, vergi ve ceza nev'ileri ile miktarlarını belirttiğim tarhiyatlar üzerine 213 sayılı VUK. nuna 205 sayılı kanunla EK: 1-6 maddeler gereğince uzlaşmak istiyorum.

Dilekçemin kabulü ile komisyona davet edileceğim gün ve saatin bildirilmesini arz ederim.

...../...../.....

Mükellef veya Vekilinin İmzası

UZLAŞMA TALEP EDİLEN VERGİ VE CEZALARIN MİKTARLARI				
VERGİNİN			CEZANIN	
DÖNEMİ	NEV'İ	MİKTARI	NEV'İ	MİKTARI

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan. “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarihi”, www.idare.gen.tr/tarih.htm (17.03.2006)

Ak., Bülent. “4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu’nun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S: 217, s: 62-66.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Vergide Uzlaşma”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, 1978, S: 28-29.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, 1971, S : 1.

Başaran, Funda. “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma”, **Mükellefin Dergisi**, Haziran 2000, S: 90.

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Erdem, Tahir. “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2005, S: 204.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 16. baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998.

Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2005

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, Yeni Baskı, Ankara, İmaj, 1996.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, Alfa, 1998.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayını 3434, Özdem Matbaası, 1986/1987.

Karakoç, Yusuf. “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, 13. Cilt, Ankara, 1996.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, Ekim 1997.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulamaları**, Yaklaşım Yayıncılık, 10. C.

Kumrulu, Ahmet. “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, S : 72-73, 1989, s: 15.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Ankara, 2002, s:358-360.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt 1, 3. Baskı, İstanbul, Hak Matbaası, 1966.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı. Ankara, Turhan, 2003.

Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi, 2004.

Özbalcı, Yılmaz **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999.

Özyer, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3.Baskı, Ankara HUD, 2004.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2003.

Saban, Nihal. “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi**, S: 82-83, 1992.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Der Yayınları, 1987.

Uzlaşma Yönetmeliği

Yerlikaya, Kürşat. “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme Ve Yargı Yolu”, **Yaklaşım**, S: 137-138, „Mayıs-Haziran 2004.