31885

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA UZLAŞMA KURUMU

(Yüksek Lisans Tezi)

Tez Danışmanı : Yrd.Doç.Dr.S.Ateş OKTAR

Hazırlayan : Tayyip YAVUZ

İstabul-1994

ÖNSÖZ

Türk Vergi Hukuku içinde yer alan ve vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini amaçlayan Uzlaşma Kurumu bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Ulaşılmak istenen amaç; ülkemizde uygulanan Uzlaşma Kurumu'nun gelişmesini geciktiren hukuki ve idari sorunları ortaya koyarak, bunların düzeltilmesi yolunda kanun yapıcılara, uygulayıcılara ve de vergileme işlemleriyle ilgilenen tüm kesimlere bir katkı sağlamaktır.

Bu çalışmada değerli yardımlarını gördüğüm tez danışmanı hocam Sayın Yrd.Doç.Dr.S.Ateş OKTAR'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca yoğun çalışmalarına rağmen beni bu konuda yönlendiren bölüm başkanım Sayın Doç.Dr.Osman PEHLİVAN hocama ve yine bu tezin yazım işlemlerini gerçekleştiren ve bana bu çalışmada her bakımdan destek olan sevgili eşim Nursel YAVUZ'a teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Haziran 1994 Tayyip YAVUZ

İÇİNDEKİLER

SAYFA

ÖNSÖZ I
İÇİNDEKİLER II
TABLOLAR LİSTESİ..... VI
KISALTMALAR..... VII
GİRİŞ. 1

Birinci Bölüm

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI 4
A. Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı..... 4
B. Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar 5
C. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkması 6
a. Vergi Uyuşmazlığının Vergi Borçlusu Tarafından Yaratılması 6
b. Vergi Uyuşmazlığının Vergi Dairesi Tarafından Yaratılması 7

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI 8
A. İdari Çözüm Yolları 8
B. Yargısal Çözüm Yolu 8

III. GENEL OLARAK UZLAŞMA KURUMU 10
A. Uzlaşma Kavramı 10
B. Uzlaşmada Amaç 11

IV. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UZLAŞMA KURUMU VE UYGULANMASI 12
A. İngiliz Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu 12
B. Alman Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu 14
C. Amerikan Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu 16
D. Fransız Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu 18

İkinci Bölüm

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA 20
II. UZLAŞMANIN KONUSU 20
A. Vergi Türü Bakımından..... 21
B. Tarhiyatın Türü Bakımından 22
C. Ceza Türü Bakımından 24
D. Tarhedilen Vergi ve Kesilen Ceza Miktarı Bakımından.. 26

E. Uzlaşmanın Konusuna Dahil Olmakla Birlikte Uzlaşma Dışında Kalan Vergi ve Cezalar 26
F. Uzlaşma Başvurusunda Gerekçe (İddia) 27

III. UZLAŞMANIN KAPSAMI 30
IV. UZLAŞMA KOMİSYONLARI 32
A. Komisyonların Kuruluşu 32
1. Genel Bütçeye Giren Vergi, Resim ve Harçlarda 33
2. İl özel İdareleri Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarda 33
3. Belediye Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarda 33
4. Diğer Uzlaşma Komisyonları 33

B. Yetkili Uzlaşma Komisyonu 34
C. Komisyon Üyelerinin Toplanma ve Karar Yeter Sayısı .. 36
D. Komisyonların Yetki Sınırı 36

V. UZLAŞMA SÜRECİ 39
A. Uzlaşma Talebi 39
1. Uzlaşma Talebinde Bulunmaya Yetkili Kişiler 39
2. Yazılı Başvuru Şartı 40
3. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre 42
4. Uzlaşma Komisyonuna Başvuru Şekli 45
5. Uzlaşma Talebinin Yapılması 46
a. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi (Ön İnceleme) ... 46
b. Ön İncelemenin Sonuçları 47
ba. Uzlaşma Talebinin Reddedilmesi 47
bb. Uzlaşma Görüşmelerine Davet 48
c. Uzlaşma Talebinin Sonuçları 49
B. Uzlaşma Görüşmeleri 50
1. Uzlaşma Görüşmelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar 51
a. Vergi Aslına İlişkin Uzlaşma Görüşmeleri 52
b. Vergi Cezasına İlişkin Uzlaşma Görüşmeleri 52
2. Uzlaşma Görüşmelerinde Oturum Sayısı 53
3. Uzlaşma Görüşmelerinin Sona Ermesi 53
a. Uzlaşmanın Sağlanamaması 53
b. Uzlaşmanın Sağlanması 54

VI. UZLAŞMANIN SONUÇLARI 55
A. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Veya Sağlanamamasının Sonuçları 55
B. Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları 57
C. Uzlaşmanın Adli Yargı Açısından Sonuçları 59
D. Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi ve Cezalarda Ödeme 61
1. Uzlaşmanın Sağlanması Halinde Ödeme 61
2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde Ödeme 63
D. Uzlaşma Kurumunun Uygulama Esasları 63

Üçüncü Bölüm

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA 64
II. KONUSU VE KAPSAMI 64
III. UZLAŞMA KOMİSYONLARI 67
A. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturulması 67
1. Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemeler İçin Kurulacak Komisyonlar 68
2. Geçici Çalışma Yerlerinde (Turnelerde) Yapılan İncelemeler İçin Kurulacak Komisyonlar 69
B. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturulması 70
C. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturulması 71

IV. UZLAŞMA SÜRECİ 71
A. Uzlaşma Talebi ve Süresi 71
1. Mükellef (veya Temsilcisi) Tarafından Uzlaşma İstenmesi Durumunda Süre 72
2. İnceleme Elemanı Tarafından Uzlaşmaya Davet Durumunda Süre 72
B. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Merci 73
C. Uzlaşma Gününün Tespiti ve Uzlaşmaya Görüşmelerine Davet 73
D. Uzlaşma Davetine Uyulmaması 74
E. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Karar Yeter Sayısı 75
F. Uzlaşma Görüşmeleri ve Tutanak Düzenlenmesi 75

V. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN SONUÇLARI 76
A. Uzlaşma İstenmemesinin Sonuçları 76
B. Uzlaşma Sağlanamamasının Sonuçları 77
C. Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları 79
a.İdare Açısından Sonuçları 80
b.Adli Yargı Açısından Sonuçları 81

VI. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMADA ÖDEME VE GECİKME FAİZİ 83

Dördüncü Bölüm

UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRMESİ

I. UZLAŞMANIN FAYDALARI VE KURUMA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER... 86
A. Uzlaşmanın Sağladığı Faydalar 86
1. Mükellef Açısından 87
2. İdare Açısından 90
3. Yargı Organları Açısından 94
B. Uzlaşma Kurumuna Yöneltilen Eleştiriler 99

II. TARHİYAT SONRASI VE TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KURUMUNUN KARŞILAŞTIRILMASI 101
A. Ortak Yönleri 101
1. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı Yönünden 101
2. Komisyon Kararlarının Kesinliği Yönünden 101
B. Farklı Yönleri 102
1. Uzlaşmanın Yapılış Zamanları Yönünden 102
2. Vergiyi Tarh ve Tahsil Eden Daireler Yönünden.....102
3. Komisyonların Oluşumu ve Yetkileri Yönünden 103
4. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi Yönünden 104
5. Uzlaşmanın Sonuçları Yönünden 104
6. Uygulama Esasları Yönünden 105

III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE DİĞER KURUMLAR VE BUNLARIN UZLAŞMA KURUMU İLE KARŞILAŞTIRILMASI 106
A. Düzeltme ve Uzlaşma 106
B. Pişmanlık ve İslah İle Uzlaşma 110
C. Cezalarda İndirim ve Uzlaşma 112
D. Af ve Uzlaşma 115

IV. UZLAŞMA KURUMUNA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER 117
A. Vergi Denetim Birimleri 117
B. Vergi İnceleme Sonuçları 118
C. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları 121
D. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....124

V. UZLAŞMA KURUMUNUN GELİŞTİRİLMESİ KONUSUNDA DÜŞÜNCE VE ÖNERİLER 126

VI. SONUÇ 134

YARARLANILAN KAYNAKLAR 137

TABLOLAR

SAYFA

I : Enflasyon Oranlarının ve Vergi Ödemelerindeki Gecikmelerin Vergi Gelirlerinin Reel Değerine Olan Etkisi..... 92

II : Mahkemelere Gelen Dava Sayıları (1986-1991)..... 96

III : İdari Mahkemelere Gelen, Çıkan ve Kalan Davaların Dağılımı (1986-1991) 97

IV : İdari Mahkemelerdeki Gelen, Çıkan ve Kalan Davaların Mahkeme Türlerine Göre Dağılımı (1983-1991) 98

V : Maliye Bakanlığı Denetim Birimlerince Yıllar İtibarıyla Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları (1984-1992).....120

VI : Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (1984-1992) 122

VII : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (1987-1992) 125

KISALTMALAR

AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	:	Adı geçen eser
AİTİA	:	Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
a.g.m.	:	Adı geçen makale
AÜ	:	Ankara Üniversitesi
bkz	:	Bakınız
BMKGM	:	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
CMUK	:	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
Çev.	:	Çeviren
E	:	Esas
ESİAD	:	Ege Sanayicileri ve İşadamları Derneği
GÜ	:	Gazi Üniversitesi
HÜ	:	Hacettepe Üniversitesi
İİBF	:	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İSMMM	:	İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
İSO	:	İstanbul Sanayi Odası
İÜ	:	İstanbul Üniversitesi
İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	:	Karar
Md.	:	Madde
s.	:	Sayfa
SBE	:	Sosyal Bilimler Enstitüsü
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TL.	:	Türk Lirası
TOBB	:	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
V.İ.V.	:	Veraset ve İntikal Vergisi
V.U.K.	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Son yıllarda Türk Vergi Mevzuatında pek çok değişiklikler gerçekleştirilmiş olmasına rağmen, henüz hedeflenen amaçlara ulaşılamadığı gözlenmektedir. Bu değişiklikler arasında en çok dikkati çekenler ise, geçici vergi uygulaması adı altında peşin vergileme sistemi, çeşitli ve kısa süreli aralıklarla çıkarılan vergi cezalarına ilişkin af yasaları, sekiz gider vergisinin kaldırılarak bunların yerine Katma Değer Vergisi'nin ikame edilmesi ve son olarak ücretlilere vergi iadesi gibi yasalardır.

Bu değişikliklerle; vergi gelirlerinin arttırılması, belge düzeninin yerleştirilerek vergi kayıp ve kaçağının en az düzeye indirilmesi gibi hususlar amaçlanmıştır. Ancak sık sık değiştirilen vergi yasaları, mükellefleri olduğu kadar vergileme işlemleriyle uğraşan kesimleri de zor durumda bırakmaktadır.

Bugün ülkemizde, vergilemeye ilişkin sorunların başında vergi mevzuatının çok karmaşık olması gelmektedir. Ayrıca, mevzuatın ekonomik ve sosyal gerçeklere uygun olmaması da bir başka sorun olarak görülebilir. Mevzuatın sürekli ve kısa aralıklarla değiştirilmesi mali alanda hizmet veren birimlerin sorunlarını ve dolayısıyla da vergi uyuşmazlıklarının sayısını arttırmaktadır. Vergi mevzuatı ne denli karışık olursa, yükümlü ile idare arasındaki uyuşmazlık olasılığı da o denli artar ve zamanla bu karışıklık bir karmaşa halini alır ki, bugün ülkemizin içinde bulunduğu sorunların temelinde bu etkenler önemli roller üstlenmektedir.

Vergileme sorunlarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde iki yol vardır. Bunlardan birincisi idari çözüm yolu, diğeri ise yargı yoludur. Eğer bu tür uyuşmazlıklar yargıya intikal ederse tıpkı arazi davaları gibi nesiller boyu devam edip giderler. Bu nedenle uyuşmazlığın yargıya götürülmeden çözümlenmesi konusunda idareye önemli görevler düş-

İdari çözüm yolu, mükellefler ya da ceza muhatapları ile idarenin bir araya gelerek uyuşmazlığa neden olan sorunu ortaya koyarak, yargı yoluna başvurmadan kendi aralarında çözüme kavuşturmalarıdır. İdari çözüm yolları Vergi Usul Kanunu'muzda; düzeltme, pişmanlık ve İslah, vergi cezalarında indirim ve uzlaşma olmak üzere dört kurum halinde düzenlenmiştir.

Ayrıca, çeşitli dönemlerde çıkarılan vergi cezalarına ilişkin af yasalarını, idare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkları sona erdiren bir idari çözüm yolu olarak da ifade etmek hukuki açıdan olmasa bile şekli açıdan mümkündür. Ancak af yasalarını diğer idari çözüm yollarından ayıran temel özellik, bu yasaların Vergi Usul Kanunu içinde yer almamaları yani süreklilik arzetmemeleridir.

Bu çalışmanın konusunu idari çözüm yollarından olan uzlaşma kurumu oluşturmaktadır.Bu nedenle çalışmamız dört ana bölüm içinde ele alınarak incelenmeye çalışılmıştır.

Birinci bölümde; vergi uyuşmazlıkları ve bunların çözüm yolları, çeşitli gelişmiş ülkelerdeki uzlaşma uygulamaları da dikkate alınarak incelendi.

İkinci bölümde; 1963 yılında ülkemizde ilk kez uygulamaya konulan,Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumu, teori ve uygulamadaki tüm yönleriyle ele alınarak irdelenmeye çalışıldı.

Üçüncü bölümde ise, 1987 yılında uygulamaya konulan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma'nın teknik ve hukuki yönü üzerinde durularak yine ikinci bölümde olduğu gibi teorik ve uygulamaya yönelik esaslar ortaya konmaya gayret edildi.

Dördüncü bölümde, uzlaşma kurumunun genel bir değerlendirmesi yapılarak, bu kurumun, verginin tarafları olan mükellef ve idareye sağladığı yararlar yanında, yargı organlarına olan olumlu yönleri üzerinde duruldu. Ayrıca bu

bölümde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumu ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma yöntemi karşılaştırılarak, ülkemizdeki uygulamaya yönelik sınırlı sayıdaki verilerle basit bir analiz yapılmaya çalışıldı. Bu bölümün sonunda ise; ülkemizde uygulanan bu kurumun geliştirilmesi konusunda, hukuki ve idari açıdan yapılabilecek düzenlemeler ve yeniliklerle ilgili düşünce ve önerilere yer verilmiş, böylece uzlaşma kurumunun daha sağlıklı çalışması ve arzu edilen faydayı sağlaması amaçlanmıştır.

Birinci Bölüm

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

A. Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı

Mali işlemler soyut ve teknik işlemler olup, uzmanlık bilgisi, tecrübe ve aynı zamanda sürekli yenilenme ihtiyacını da zorunlu kılarlar. Ülkemizde vergilemeye ilişkin sorunlardan biri de vergi uyuşmazlıklarının (ihtilaflarının) çokluğudur.

Uyuşmazlık; herhangi bir konuya taraf olan kimselerin, taraf oldukları konu ile ilgili olarak, farklı düşünce ve tavırlara sahip olmaları nedeniyle, anlaşamamalarını ifade eder (1). Bu tanımdan hareketle vergi uyuşmazlığı kavramına şöyle bir açıklık getirebiliriz: Vergi uyuşmazlığı; vergi idaresi ile mükellefler veya kendisine vergi cezası kesilenler arasında meydana gelen anlaşmazlıklardır. Vergi uyuşmazlıklarında konu; vergi kanunlarının uygulanması ile birlikte ortaya çıkan bazı sonuçlarda, idare ile mükelleflerin fikir birliğine varamamalarıdır.

Vergi uyuşmazlıkları çok çeşitli olmakla birlikte genel olarak; mükelleflerin ödevlerini yerine getirmemeleri sonucu mükellefiyet,ceza kesme ve vergi tahsilatı konularında ortaya çıkmaktadır (2). Yükümlülüğe ilişkin uyuşmazlıklar; vergi matrahının saptanması, verginin miktarı,muafiyet ve istisnalar ile yükümlünün şahsında hatalar dolayısıyla ortaya çıkarken, ceza kesmede; vergi cezalarına ilişkin olarak ortaya çıkar. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olup, borcun olmadığı, tamamen veya kısmen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddialarından doğmaktadır (3).

---

1) Nihat Edizdoğan ve Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 1993, s.181.

2) Bu konu için bkz: İ.Sadi Tınaztepe,"Vergi İhtilafları", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İÜ Yayınları 22.Seri, s.156-157.

3) Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 10.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1982, s.106.

Bununla birlikte, vergiye ilişkin olarak uygulanan kanunların Anayasa'ya; tüzük, yönetmelik gibi mevzuatın da kanunlara aykırı olduğu iddiasıyla da uyuşmazlıklar çıkmaktadır.

Vergi Mahkemelerinin kuruluş ve görevlerini düzenleyen 2576 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinde;

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarife uyuşmazlıkları,

- 6183 sayılı AATUHK'nun uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları,

- 1615 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasından doğan gümrük vergileri ve eklentileri,

Vergi Mahkemelerinin görevinde olan vergi uyuşmazlıkları olarak sayılmış bulunmaktadır (4).

B. Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar

Vergi olayı devletle fert ve kurumlar arasında doğan hukuki bir borç/alacak ilişkisidir. Bu ilişkide bir tarafta devlet veya kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş (devredilmiş) olan kamu kuruluşları, diğer tarafta ise mükellef veya vergi sorumlularıdır (5). Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarında, diğer uyuşmazlılarda olduğu gibi iki taraf vardır. Vergi yükümlüsü, vergi uyuşmazlığında bizzat taraf olabileceği gibi, yükümlünün yerine hareket eden vergi sorumlusu da taraf olabilir (6). Bununla birlikte vergi uyuşmazlığının diğer tarafında ise vergi dairesi ya da ilgili idari birim (il özel idaresi, belediye) yer almaktadır.

---

4) Vahit Polatkan, "Vergi Yargısı", Mevzuat Dergisi, Yıl:1, Sayı:8, s.24.

5) Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1990, s.65.

6) Edizdoğan ve Taş, a.g.e., s.181.

C. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkması

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkabilmesi için her şeyden önce tarafların vergi tekniği ile ilgili işlemleri yerine getirmeleri gerekir. Yani, verginin alacaklısı olan idarenin, bu alacaktan vergi borçlusunu haberdar etmesi gerekir. Bu da verginin tebliği işlemi ile olur.

Ancak, bir vergi uyuşmazlığından söz edebilmek için her zaman ortada bir vergi olması şart değildir. Bu durumda, vergi uyuşmazlıklarının vergi matrahının tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanmasından itibaren ortaya çıkabileceğini kabul etmek gerekir. Uyuşmazlık konusu olay, kanunla mükellefe hangi aşamada itiraz hakkı tanımışsa, vergi uyuşmazlığı da o aşamada ortaya çıkmaktadır (7).

Vergi uyuşmazlığı, vergi borçlusu tarafından yaratılabileceği gibi vergi dairesi tarafından da yaratılabilmektedir.

a. Vergi Uyuşmazlığının Vergi Borçlusu Tarafından Yaratılması

Genel olarak, vergi uyuşmazlıkları, vergi dairesi tarafından ikmalen veya re'sen tarh olunan vergilere ve kesilen cezalara karşı mükellef tarafından vergi idaresine ya da yargı organlarına başvurulması ile ortaya çıkmaktadır. Mükellefler bazen vergi dairesi tarafından kendilerine vergi tarh olunmadan da uyuşmazlık yaratabilirler. Bu durum daha çok beyana dayanan vergilerde ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerde görülmektedir. Danıştay mükellefin matraha dahil edilmemesi görüş ve inancında olduğu bir gelir unsurunu veya verginin konusuna girmediği iddiasında bulunduğu bir kıymeti veya faaliyet gelirini, ihtirazi kayıtla beyan edebileceğini ve bu şekilde ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar üzerin-

---

7) Özen Özoymak, "Uzlaşma Müessesesi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 14.Seri, 1967, s.116

den tarh edilen vergilere karşı dava yolunu açık bırakmıştır (8).

Vergi mükellefi, bundan farklı olarak, vergi dairesinin herhangi bir işlemine karşı da itirazda bulunarak uyuşmazlık yaratabilir. Bu durumda, vergi dairesi tarafından ikmalen veya re'sen tarh olunan vergilere ve kesilen cezalara karşı mükellef vergi mahkemelerinde dava açarak vergi uyuşmazlığının yaratılması yoluna gidebilmektedir.

b. Vergi Uyuşmazlığının Vergi Dairesi Tarafından Yaratılması

Vergi uyuşmazlığı vergi mükellefleri tarafından yaratıldığı gibi vergi dairesi tarafından da ortaya çıkarılabilir. Bilindiği gibi vergi dairelerinin temel amacı vergileri toplarken en az giderle en çok vergiyi tahsil etmektir.

Bu nedenle; idare, tadilat ve takdir komisyonları tarafından tesbit edilen matrahlara karşı vergi mahkemelerinde dava açarak davacı sıfatıyla vergi uyuşmazlığına taraf olabilir. Ayrıca vergi dairelerinin; belediyeler, ticaret ve sanayi odaları ve mesleki teşekküller takdir komisyonlarının götürü matrahlarla ilgili kararlarına karşı, kararın kendilerine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi mahkemelerinde dava açma hakları vardır (V.U.K. Md. 41).

Bir başka yol ise, uyuşmazlığın vergi mükellefi tarafından başlatılıp idarenin davalı sıfatını kazanmasından sonraki aşamalarda, vergi dairesi, yargı organının idare aleyhinde vermiş olduğu karara karşı, Danıştay'da temyiz davası açarak davacı sıfatını kazanabilmektedir (V.U.K. Md. 377). Dolayısıyla bu şekilde de bir vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır.

---

8) Aksoy, a.g.e., s.73.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Verginin kanunilik ilkesinin doğal sonucu olarak vergi kanunları yükümlülere bir takım görevler yüklerken, bu görevlere ilişkin itiraz etme hakkını da tanımaktadır (9). Bu hak vergi borçlusunun en doğal hakkı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümü iki seçenekli olarak gerçekleşmektedir. Bunlardan birincisi, vergi yargısına başvurmadan idari aşama olan İdari Çözüm Yolları, İkincisi ise Yargı Yoludur.

A. İdari Çözüm Yolları

Türk Vergi Hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının vergi idaresi ile mükellef arasında, çeşitli yöntemlerle karşılıklı iyi niyet havası içinde anlaşarak veya idarenin iç denetim mekanizması çerçevesinde, sona erdirilmesine İdari Aşamada Çözümlenme denir. Ülkemizde bu yöntemler ise; Düzeltme, Pişmanlık ve İslah, Cezalarda İndirim ve Uzlaşma olmak üzere dört ana başlık altında toplanmaktadır (10). Bunların arasındaki en önemli benzerlikler ise, ihtiyari yani isteğe bağlı olarak tercih edilmeleri ve ayrıca duruma göre yine yargı yoluna başvuru hakkının saklı kalabilmesidir.

Bu çalışmanın konusunu, bu idari çözüm yollarından sadece Uzlaşma oluşturduğu için diğer yöntemler üzerinde durulmamıştır. Ancak çalışmamızın dördüncü bölümünde uzlaşma kurumu diğer kurumlarla karşılaştırmalı olarak ele alınarak kısaca incelenmiştir.

B. Yargısal Çözüm Yolu

Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında çıkan

---

9) Edizdoğan ve Taş, a.g.e., s.180.

10) Aksoy, a.g.e., s.74-75.

uyuşmazlıkların idari yollarla çözümü her zaman mümkün olmayabilir. Bu durumlarda, ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünün bağımsız yargı organları tarafından sonuçlandırılması gerekmektedir.

Ülkemizde, vergi uyuşmazlıklarının yargısal yollardan çözümü anlamına gelmek üzere; vergi yargısı, mali yargı, vergi mahkemeleri gibi terimler kullanılmaktadır (11). Ancak bu terimler farklı anlam taşımalarına rağmen genelde aynı anlama geliyormuş gibi kullanılmaktadırlar. Mali yargı deyimi vergi yargısına göre daha geniş kapsamlı olup kamu gelirleri yanında kamu harcamalarıyla ilgili yargısal denetimi de kapsamaktadır(12).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü daha önceki yıllarda Vergi İtiraz Komisyonları, Vergi Temyiz Komisyonları ve Danıştay olmak üzere üç aşamalı bir yargılama safhasından geçmekteydi. Ancak ülkemizde 2576 sayılı yasa ile yapılan son değişiklikten sonra vergi uyuşmazlıkları iki dereceli bir yargılama aşamasından geçmektedir. Bu son duruma göre bu aşamalar "Vergi Mahkemeleri" ve "Bölge İdare Mahkemeleri" ile "Vergi Mahkemeleri" ve "Danıştay"dır (13).

Vergi davalarında ilk derece organ, Vergi Mahkemeleridir. Vergi yargısında ikinci derece organ olarak Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay vardır. Vergi Mahkemelerinin tek hakimle bakıp karara bağladığı davalar için kanun yolu, Bölge İdare Mahkemelerine yapılan itiraz başvurusudur. Bu aşamada son yargı organı Bölge İdare Mahkemesidir. Vergi Mahkemelerinin üç hakimli kurul halinde bakarak verdiği karara karşı Danıştay'da temyiz isteminde bulunulabilir.

---

11) Aksoy,a.g.e., s.5.
12) Edizdoğan ve Taş, a.g.e.,s.207.
13) Daha geniş bilgi için bkz: 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2575 Sayılı Danıştay Kanununun ilgili maddeleri.

Belirli davalara da Danıştay doğrudan birinci derece mahkeme olarak bakar. Son yasal düzenleme ile, bu şekilde verilen kararlara karşı, yine Danıştay'da temyiz yolu açılmıştır. Bu konudaki temyiz incelemeleri, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nda ele alınmaktadır.

III. GENEL OLARAK UZLAŞMA KURUMU

A. Uzlaşma Kavramı

Kavram olarak uzlaşma; bir konu üzerinde tarafların görüşmeler yoluyla fikir birliğine vararak mevcut sorunu çözümlemeleri (14); veya aralarında düşünce ya da çıkar ayrılığı bulunanların aralarındaki uyuşmazlık konusu olayı, karşılıklı ödünlerle barış içinde çözümlemeleri (15) şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tanımları vergi hukukumuz açısından ele alırsak, uzlaşma kavramının öğelerini oluşturan taraflar olarak, vergi alacaklısı olarak devleti ya da devletin vergi almaya yetkili kıldığı diğer kamu kuruluşlarını, diğer tarafta ise vergi borçlusu olarak mükellef veya sorumlusunu görmekteyiz. Bu açıklamalar doğrultusunda uzlaşmanın tanımını şöyle yapabiliriz. "Uzlaşma; vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına vergi cezası kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde anlaşma sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulmasıdır (16).

V.U.K. hükümlerine göre uzlaşmanın tanımı ise şöyledir: ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerle bunlara

---

14) Miktat Keskin, "Uzlaşma Müessesesi ve Uzlaşmanın Uygulanması Üzerine Bazı Düşünceler", Maliye Yazıları, Nisan/Mayıs 1987, s.51.

15) Türkçe Sözlük, TDK Yayınları 505/2 L-Z Ankara, 1983, s.1233.

16) Uzlaşma ile İlgili Danıştay İçtihad Kararı,Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi,Süryay Yayınları, 1987/2, s.36.

ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda idare ile mükellef veya cezaya muhatap olanların uzlaşmasıdır (V.U.K. Ek Md. 1).

B. Uzlaşmada Amaç

Günümüzde giderek daha karmaşık hale gelen ve başlı başına bir ihtisas alanı oluşturan vergi konusu, idare ile mükellefler arasında en çok uyuşmazlık yaratan konuların başında gelmektedir.

Belli miktardaki vergi tarhiyatı ile buna bağlı olarak kesilen ceza üzerinde vergi idaresi ile yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde de tanımlanan uzlaşma kurumu, Türk Vergi Hukukuna 31 yıl önce yani 1963 yılında girmiştir. Uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar yabancı sistemlerde de anlaşma, görüşme, ön-anlaşma gibi adlarla uygulanmaktadır.

Uzlaşma,vergi hukukumuzda ayrı bir hüküm oluşturduğundan genel bir af kanunu ya da belli bir zaman süreci içine oturtulmuş belirli dönemlerde uygulanan tahsilatı hızlandırmaya yönelik bir kanun niteliğinde olmayıp, süreklilik ve kesinlik arzeden bir kurumdur. Vergi Usul Kanunu'nda genellikle uzlaşma ile ilgili hükümlerin anlaşmazlıklarla ilgili hükümlerden önce gelmesi, kanun koyucunun da uzlaşma kurumuna ne kadar önem verdiğinin bir göstergesi sayılabilir (17).

Bu nedenle, uzlaşma kurumunun kabul edilmesindeki temel amaç; mükellef ve vergi dairesini,vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak, verginin bir an önce tahsilatını sağlamak, yargı organlarının işlerini hafifletmek ve psikolojik yönden mükellefi etkilemek suretiyle mükellef ve idare ilişkilerini düzeltmekten ibarettir (18).

---

17) Nihat Edizdoğan, **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları**, Bursa Örnek Kitabevi, 1986, s.143.

18) Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitebevi, Istanbul, 1991, s.133.

Böylece bu kurum sayesinde verginin borçlusu olan yükümlü ile alacaklısı olan idare arasında daha güvenli ve yumuşak bir ortam oluşmaktadır.

IV. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UZLAŞMA KURUMU VE UYGULANMASI

Uzlaşma kurumu vergi borçlusuna olduğu kadar vergi alacaklısı olan idareye de büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Batı ülkeleri,vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi yöntemlerini vergileme sahasına yıllar önce getirmişler ve bu alanda hayli mesafeler katetmişlerdir. Bu ülkelerce vergileme işlemlerini kısaltan ve uyuşmazlıkları daha başlangıçta çözüme bağlayan bir araç olan bu yöntemlerden faydalanmaktan kaçınmanın mümkün olmadığının anlaşılması üzerine, son yıllarda bir yandan idare olarak bu yöntemlerin fiilen uygulanması yoluna gidilirken diğer yandan da mevzuatlarında yaptıkları değişikliklerle sözü edilen yöntemlerin hukuki dayanaklarını yaratmışlardır.

İleri batı ülkelerinde idare ile yükümlü arasında doğacak vergi uyuşmazlıkları genellikle uzlaşma yolu ile çözümlenir. Bu ülkelerde çoğunlukla pazarlık şeklini alan uzlaşma, ağır vergi suçlarına ilişkin işlerde dahi uygulama alanı bulurken, vergi yargı organlarına daha çok hukuki sorunlara ilişkin uyuşmazlıklar intikal etmektedir (19).

Ülkemizin de örnek aldığı bu ülkelerde uzlaşma kurumun uygulanış biçimlerini tanımak, Türkiye uygulamasının anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Bu nedenle çalışmamızın bu bölümünde, batı ülkelerindeki uzlaşma kurumlarına kısaca göz atmak yararlı olabilir.

A. İngiliz Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu

İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının çözümü, yargı organlarına başvurmadan önce zorunlu olarak idari aşamada

---

19) Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", Danıştay Dergisi, Yıl: 1971, Sayı:1, s.47.

çözümlenmeye çalışılır. Yani, uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmeden önce, idari organlara götürülmesi şarttır (20). Bu ülkede, vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması halinde direkt olarak yargı yoluna gidilememektedir. İlk olarak idari aşamada çözüm yolu aranmakta, sonuç alınamaması durumunda yargı yolu açılmaktadır.

Uyuşmazlığın doğmasının önlenemediği durumlarda, ortaya çıkan sorunlar, büyük ölçüde uzlaşma yoluyla çözümlenmektedir (21). İdari organlara getirilen uyuşmazlıkların çözümünde idare oldukça geniş yetkilerle donatılmıştır. İç Gelirler Dairesi (The Board of Inland Revenue) bünyesinde yer alan Vergiler Baş Müfettişliği bu yetkilerini serbestçe kullanabilmektedir. Bu sayede müfettiş ve mükellef arasında sağlanan uzlaşma, mahkemede kararlaştırılmış gibi etkili olmaktadır (22).

İngiliz Vergi Sistemi, mükellefin ceza ile karşılaşmasını önlemeye yönelik olarak düzenlenmiş olup,vergi mükellefi ile idarenin karşılıklı anlayış ve işbirliği içerisinde bir masaya oturup görüşmelerini ve hatalar varsa bunların düzeltilmesini esas almaktadır. İdarenin geniş yetkilerle donatılmasının bir sonucu olarak, Maliye Bakanlığı kesinleşmiş bir cezayı kısmen veya tamamen kaldırabilir veya cezai takibattan vazgeçebilir. Bununla birlikte, Board; cezaların tahsil işlemlerini hızlandırmak, miktar ve/veya şiddetini azaltmak veya tekrar eski halini uygulamak gibi yetkilere sahiptir. Board bu yetkisini yargı aşamasından önce kullanabildiği gibi yargı aşamasından sonra da kullanabilmektedir.

---

20) Şükrü Kızılot, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları", Vergi Dünyası, Sayı:62, Ekim 1986, s.19.

21) Abdurrahman Akdoğan, "İngiltere'de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler", Yeni İş Dünyası, Sayı:59, Eylül 1984, s.39.

22) Akdoğan, a.g.m., s.59.

örneğin, "Board" mükellef tarafından ziyaa uğratılan vergi aslına bağlı olarak hesaplanacak faiz miktarında da, mahkemeden önce veya sonra azaltıma gidebilir, faizin tahsil işlemlerini hızlandırabilir veya normal prosedürünü tekrar uygulayabilir (23).

İngiltere, Kıta Avrupası ülkelerinden özellikle vergi sisteminde uzlaşmanın yeri açısından daha faklı bir yapıya sahiptir. Bu nedenle, İngiltere'de yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıkların sayısı oldukça azdır. Ortaya çıkan uyuşmazlıkların % 90'ının idari aşamada çözümü (24), yargının yükünün hafiflemesinin temel nedenini oluşturmaktadır.İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde aslolan uzlaşma yoludur. Çünkü İngilizlere göre "Erken elde edilen vergi, daha fazla fakat geç elde edilecek vergiden iyidir" (25) görüşü her zaman kabul görmektedir.

B. Alman Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu

İngiltere'de olduğu gibi Almanya'da da yargı yoluna başvurmadan önce idari yollarla uyuşmazlığın çözüm yöntemleri aranmaktadır. Yargı yoluna başvuru aşamasında, idari yollardan uyuşmazlığın çözüm yollarının arandığının, idarenin de bu başvuruları reddettiğinin belgelendirilmesi gerekmektedir (26).

Uzlaşma kurumu, Almanya'da kolay bir şekilde kabul görmemiştir. Başlangıçta, bir verginin mevcudiyeti veya miktarı konusunda maliyenin, ödevli ile görüşmelere ve pazarlığa

---

23) Öcal Gözükara, "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları (II)", Vergi Dünyası, Sayı:130, Haziran 1992, s.27

24) Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Sistemi, s.127.

25) Yılmaz Aliefendioğlu, "İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış", Danıştay Dergisi, Yıl: 2, Sayı:6-7, s.47.

26) Kızılot, a.g.m., s.20.

girişerek özel anlaşmalar yapması vergi hukuku yönünden kabul görmemiştir (27). Fakat, kısa bir süre içinde, vergileme işlemlerini kısalttığı, uyuşmazlıkları başlangıçta çözümlediği, modern bir kurum olduğu kabul edilen uzlaşma kurumu, daha sonra geniş bir uygulama alanı bulmuştur.

Alman Vergi Hukuku'nda her türlü maddi uyuşmazlıklar uzlaşmaya konu edilebilir. Alman Vergi Usul Kanununun 94'üncü maddesine göre idare, vergileme ile ilgili her türlü belgeleri, tahakkuk ve itiraz safhalarının herhangi bir aşamasında geri alarak iptal, tadil veya düzeltme yetkisine sahip olduğundan (28) vergi mahkemelerince henüz karara bağlanmamış olan olaylarda bile yükümlü ile uzlaşmaya varmak suretiyle uyuşmazlığı giderebilmek olanağına sahiptir (29).

Almanya'da, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü için ikinci bir yol olarak ön İtiraz yolu kullanılmaktadır. Ön itiraz; idari bir işlem olup, uzlaşma görüşmelerinin devamı niteliğindedir. Uzlaşma görüşmelerinden olumlu sonuç alınamaması halinde mükelleflerin idare nezdinde ön itirazda bulunabilme hakları vardır. Almanya'da itiraz komisyonları bulunmadığı için, bu itirazlar doğrudan vergi dairesine yapılabilmektedir.

Yapılan itirazda mükellefin ileri sürdüğü iddialar haklı ve yerinde görülürse yapılan tarhiyat vergi dairesince ortadan kaldırılır. Şayet itiraz haklı görülmezse, tarhiyatın yerinde olduğu bunun dayanağı olan delil ve hükümlerle birlikte mükellefe yazı ile bildirilir. Bu yazı üzerine mükellef itirazını ya geri alır ya da itirazında direnir. İdare, bu direnme üzerine isterse, mükelleften yeniden bilgi ister

---

27) Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", Danıştay Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, 1971, s.47.

28) Şerafettin Aksoy, "Türk Vergi Kaza Sistemi", (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul 1976),s.42.

29) Aliefendioğlu, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", s.48-49

veya bilgi istemeksizin kararını verir (30).

Ön görüşme sırasında, mükellefin,uyuşmazlığa konu olay hakkında idarenin görüşünün değişmeyeceğini anlaması halinde, ön itiraz kurumunu atlayıp vergi mahkemesinde dava açabilme hakkı vardır. Yalnız mükellefin bu hakkını kullanabilmesi için vergi idaresinin olumlu görüşünü alması zorunludur (31).

Almanya'da uzlaşma kurumuna başvurunun zorunlu olması nedeniyle, uyuşmazlıkların çok az bir miktarı yargı organlarına intikal etmektedir. Bu miktar 1/10 oranında olup, her 10 uyuşmazlıktan 9'u idari aşamada çözümlenmektedir (32).

C. Amerikan Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu

İngiltere ve Almanya'da olduğu gibi Amerika'da da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma kurumu etkin bir rol oynamakta ve yargı yoluna gitmeden önce, zorunlu olarak başvurulması gereken bir kurum niteliği taşımaktadır.

Diğer batı ülkelerinde olduğu gibi Amerika'da da vergi mükellefleri veya cezaya muhatap olanlar tarhiyattan önce yani vergi incelemesi aşamasında uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi, tarhiyattan sonra da, eğer yargı yoluna gitmişlerse dava sonuçlanıncaya kadar, uzlaşma talebinde bulunabilmektedirler (33).

---

30) Kızılot, a.g.m., s.21.

31) Recep Turgay, "Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu", Maliye Enstitüsü Konferansları, 8.Seri, 1962, İstanbul 1964, s.174.

32) Topical Law Reports-Germany, Commerce Clearing House, Chicago, 1984, s.3325'den Kızılot, a.g.m., s.20.

33) Celal Erçoklu, ABD'de Vergi Sistemi, Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Yayın No:1956-57, Karınca Matbaası, Ankara 1986, s.132-133.

Amerika'da vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluyla çözümlenebilmesi için mükellefler ilk önce bağlı bulundukları vergi dairesinin ilgili birimine (servisine)başvurmak zorundadırlar. Uzlaşma birimi olarak adlandırılan bu birim, vergi dairesi içinde ayrı bir birim olarak oluşturulmuş ve tek görevi uzlaşma taleplerini incelemek, inceleme raporlarını okumak ve mükelleflerle uzlaşma görüşmeleri yapmaktır (34). Bu birim aynı zamanda "uyuşmazlık ofisi" olarak da adlandırılmaktadır.

Mükellefler vergi uyuşmazlığı durumunda uzlaşma taleplerini bu birime yaparlar. Bu birimde uzlaşma sağlanamazsa mükellefler, bu birimin vereceği cevap üzerine, uyuşmazlığa konu vergi ve cezayı ödemek ya da 90 gün içinde yargı yoluna başvurabilme hakkına sahiptirler (35).

Amerikan vergi hukukunda uzlaşma kurumuna verilen önemden dolayı, uzlaşmanın kapsamı oldukça geniş tutulmuş ve uyuşturucu suçlarından doğan vergi cezaları dışında her türlü vergi ile bu vergilere ilişkin kesilen cezalar ve tahakkuk ettirilen faizler uzlaşma kapsamı içinde tutulmuşlardır.

Bu nedenle bu ülkedeki vergi uyuşmazlıklarının % 95'i yargı organlarına intikal etmeden idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır (36). Bunun sonucu olarak da yargı organlarına çok az sayıda dava gitmekte ve bu birimlerin iş yoğunluğu düşük bir oranda kalmaktadır.

Türkiye'de olduğu gibi Amerika'da da uyuşmazlığa konu olan vergi veya cezada uzlaşma sağlandığı takdirde bu

---

34) Ömer Tunç, "A.B.D.'de Vergi İncelemesi", Maliye Yazıları, Sayı: 17-18, Mart-Haziran 1989, s.62.

35) Kızılot, a.g.m., s.21.

36) Nursel Özaktaş, ABD'de Federal Gelir Vergisi, Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını, No: 116, İstanbul 1976, s.78.

kesin bir bir hüküm ifade etmekte daha sonra dava konusu yapılamamakta hatta ödenen paralar bir daha geri alınamamaktadır (37).

D. Fransız Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının başında idari aşama ilk safha olarak karşımıza çıkmaktadır. Şayet uyuşmazlık konusu olay idari aşamada çözümlenemezse veya idarece reddedilirse sorun yargı organlarında çözümlenmektedir. Fransız vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına götürülebilmesi için öncelikle idari çözüm yollarının aranması ve bunlardan sonuç alınamaması gerekmektedir.

Diğer batılı ülkelere nazaran bu ülkede uzlaşma talebi, mükelleflerin aksine vergi idaresi tarafından gelmektedir. Uzlaşma komisyonları (Eyalet uzlaşma komisyonları) geniş yetkilerle donatılmalarına rağmen, sadece vergi cezaları üzerinde uzlaşma yapabilme yetkisine sahiptirler, verginin aslı uzlaşma konusu yapılamamaktadır (38). Ancak vergi idaresi, yükümlünün zor durumda kalması halinde vergi ve cezayı kısmen kaldırabilme yetkisine sahip olmasına rağmen, böyle bir idari işlem uzlaşma olarak kabul edilmektedir(39).

Ülkemizde olduğu gibi Fransa'da da tarhiyat yapılmadan önce mükellefin isteği üzerine "ön uzlaşma" adı altında bir uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir (40). Ancak, ülkemizdeki tarhiyat öncesi uzlaşmadan sonra tarhiyat sonrası uzlaşma isteğinde bulunması mümkün değildir.

---

37) Aynur Şahinok, Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayını, No:26, Ankara, 1978, s.78.

38) Özoymak, a.g.m., s.120, Şahinok, a.g.m., s.207.

39) Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergide Uzlaşma", Danıştay Dergisi, Yıl:8, Sayı:28-29, 1978, s.4.

40) Kızılot, a.g.m., s.19.

Diğer batılı ülkelerde olduğu gibi Fransa'da da vergi uyuşmazlıklarının % 94-98'i uzlaşma yoluyla çözümlenmektedir (41).Bu da, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma kurumunun etkinliğini ortaya koyma açısından önemli bir göstergedir.

Batı ülkelerinden bazılarında uzlaşma kurumunu kısaca gördükten sonra vardığımız sonuçlar şunlardır: Batı ülkelerinde uzlaşma çok yaygın, çok önemli bir kurum ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de birinci adımdır. Bu ülkelerde uzlaşma yolu yargıya başvuruda süzgeç bir kurum niteliği taşıdığı için vergi yargısına düşen iş yoğunluğu çok az düzeyde kalmaktadır. Yani bu ülkelerde, vergi yargısının sağlıklı kararlar vermesindeki temel neden; uzlaşma kurumunun iyi oturması, iyi çalışması ve iyi sonuçlar vermesidir (42).

İdare ile mükellefler arasında doğan vergi uyuşmazlıklarının,ülkeden ülkeye değişik organlar ve yöntemler kullanılarak çözümlendiği görülmektedir. Ancak, ileri batı ülkeleri arasındaki ortak yan, yargısal çözüme nihai yol olarak bakılması, uyuşmazlıkların büyük oranda taraflar arasında anlaşma yoluyla sonuca vardırılmasıdır (43).Uzlaşmanın vergi yargısı açısından temel fonksiyonu, vergi yargısının yükünü hafifletmektir. İleri batı ülkelerinde vergi uyuşmazlıklarının %90-95'inin idari aşamada,bu kurum sayesinde çözülmesi yargı organlarının iş yüklerinin % 90-95 azalması demektir. Geri kalan, diğer bir söyleyişle yargıya intikal eden % 5-10 dolayındaki uyuşmazlıklara hakim ve savcılar daha geniş zaman ayırabilecekleri için, verilen kararlar daha güvenilir ve gerçekçi olabilecektir. Bu nedenle uzlaşma kurumunu vergi yargısının bölünmez ve ayrılmaz bir parçası olarak kabul etmek gerekir.

---

41) Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Sistemi, s.30, Kızılot,a.g.m., s.19.

42) Selahattin Tuncer, "Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları", VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, H.Ü-İİBF Yayını, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s.148.

43) Metin Ergin, "Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi",Danıştay Dergisi, Yıl: 14, Sayı:54-55, s.43.

İkinci Bölüm

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Türk vergi sisteminde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma diye bir kurum yoktur. Bu nedenle, bu uzlaşma kurumunun yasal adı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma değil, sadece uzlaşmadır. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni, Türk Vergi Sistemine 3239 Sayılı Yasanın 33'üncü maddesiyle "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" adı ile bir başka uzlaşma kurumunun getirilmesinin doğal bir sonucudur (1).

Uzlaşma ile ilgili hükümler, 1963 yılında, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu yasaya bazı hükümler eklenmesi hakkındaki 205 Sayılı Yasanın 22.maddesi ve 376'ncı maddeye eklenen üçüncü bölümle (Ek 1-10 maddelerle) Vergi hukukumuza girmiştir (2).

II. UZLAŞMANIN KONUSU

Uzlaşmanın konusu Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesine eklenen Ek Madde 1'de yer almıştır. Bu maddeye göre; "re'sen veya ikmalen tarhedilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idare, bu maddede belirtilen hususlarda, bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir" denilmektedir.

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere uzlaşma kurumu, bazı koşullarla sınırlı, isteğe bağlı ve getiriliş amacına göre yardımcı bir kurum olarak düzenlenmiştir.

---

1)Turgut Candan, "Uzlaşma-I",Maliye Postası, Yıl:13, Sayı:271, 1991, s.63.
2)Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergide Uzlaşma", Danıştay Dergisi, Yıl:8, Sayı:28-29, 1978, s.5.

Uzlaşma kurumundaki sınırlamayı; Tarhiyat Yöntemi, Vergi ve Cezanın Türü ile bunların miktarları konusunda görmekteyiz. Ayrıca isteğe bağlı yani ihtiyari bir kurum olarak getirilmesi ve uzlaşma talebinin mükellef veya ceza muhatabından gelmesi halinde idarenin uygun görmesi durumunda görüşmeler yapılabilmektedir. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarını en aza indirmek, vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkabilecek uyuşmazlıkları başlangıç aşamasında ortadan kaldırarak vergi yargı organlarına daha az ihtilaf gitmesini sağlayan yardımcı bir kurum olarak kabul edilmektedir.

Uzlaşmanın Konusunu Ek Madde 1'deki tanım ve sınırlamalar çerçevesinde şu şekilde açıklamak mümkündür:

A. Vergi Türü Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceğinin tespiti yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. V.U.K'nun birinci maddesinin kapsamına vergi, resim ve harçlar girdiğine göre, bunlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceğini Maliye Bakanlığı belirlemektedir.

Bu nedenle, V.U.K'nun 1'inci maddesinin kapsamına girmeyen veya anılan madde kapsamına girse bile, yetkili bakanlık tarafından uzlaşmanın konusuna gireceği kararlaştırılmayan vergi, resim ve harçların uzlaşma konusu edilmeleri olanaklı değildir (3).

Burada üzerinde durulması gereken önemli bir konu, çeşitli adlar altında bir vergiye bağlı olarak yapılan fon kesintilerinin uzlaşma konusu yapılıp yapılamayacağıdır.

İdare tarafından tarh olunan vergilere ilave olarak alınan ve matrahını bu vergilerin oluşturduğu fonların tarhi-

---

3) Turgut Candan, "Uzlaşma III",Maliye Postası, Yıl:13, Sayı:273, 1992, s.50.

yat öncesi uzlaşma konusuna gireceği(4) yönündeki görüşe karşılık, fon kesintilerinin vergi, resim veya harç olmadıkları gerekçesiyle uzlaşma konusu yapılamayacakları (5) yönündeki görüş, kanunun getirmiş olduğu sınırlamadan da haklılık kazanmaktadır. Danıştay 3.Dairesinin 2.10.1990 gün, 1990/2888 Esas,1990/2770 Sayılı kararından da anlaşılabileceği gibi fon kesintileri vergi, resim veya harç değildir. Hatta vergi benzeri mali yüküm dahi kabul edilmemiştir.

Yine Danıştay 10. Dairesinin 11.10.1989 gün 1987/1540 Esas ve 1989/1703 nolu Kararı'nda da, "dava konusu Savunma Sanayii Destekleme Fonunun matrahı gelir vergisi ise de, fon 2576 Sayılı Yasanın 6'ncı maddesinde sayılan türde vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm niteliğinde olmadığından, bundan doğan uyuşmazlığın çözümünün vergi mahkemelerinde olamayacağı, bu nedenle uzlaşma konusu içinde mütalaa edilmeleri olanaklı değildir".

Ancak, bir vergiye bağlı olarak alınan ve verginin tahakkuk edecek miktarında uzlaşılması dolayısıyla fon miktarında da değişme olacaktır.Bu durumu, fon kesintisi matrahının vergi olmasının doğal sonucu olarak kabul etmek gerekir. Bu özellik, fon kesintilerinin uzlaşmanın konusuna dahil edilmeleri için yeterli değildir (6).

B. Tarhiyatın Türü Bakımından

Türk Vergi Hukuku'nda tarhiyat türleri V.U.K.'nun 25,29,30, mükerrer 30 ve 36'ncı maddelerinde sayılmıştır. Buna göre adı geçen kanunun 25'inci maddesinde Beyana Dayanan Tarh, 29'uncu maddesinde ikmalen Tarh, 30'uncu maddesinde Re'sen Tarh, mük.30'da idarece vergi tarhı ve 36'ncı madde-

---

4) Ferdiye Yeni, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", Uygulamalı Mevzuat Dergisi", Yıl:2, Sayı:13, s.21.

5) Candan, "Uzlaşma III", s.51.

6) Candan, "Uzlaşma III", s.51.

sinde ise Tahrire Dayanan Tarh olarak belirtilmiştir.

Uzlaşma Kurumu oluşturulurken kanun koyucu, bir sınırlama getirmiş ve sadece ikmalen ve re'sen tarhiyata dayalı vergi ve vergi cezalarını uzlaşmanın konusuna dahil etmiştir.

Ancak, beyana dayanan tarhiyat dışında, hangi şekilde olursa olsun, ilave olarak salınan vergi ve buna ilişkin kesilecek cezalarda uzlaşma yapılabilmektedir. Buna karşın Maliye Bakanlığı genel tebliğlerle (V.U.K Genel Tebliği Seri No:120), V.U.K'nun mükerrer 30'uncu maddesine ve de vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümlere göre (V.U.K. md.116-126) salınan vergiler ve bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalara karşı uzlaşma yoluna gidilebileceğini kabul etmiştir.

Mükerrer 30'uncu madde gereğince vergi salınmasına esas alınan matrah, vergi idaresi tarafından mükellefler itibariyla tek tek değil, takdir komisyonları tarafından mükellef grupları itibariyle genel olarak tespit edilmekte ve gerektiğinde Vergi Mahkemesi veya Danıştay'dan da geçerek kesinleşebilmektedir. Bu şekilde kesinlik kazanmış olan bir matrah üzerinde salınan bir verginin,vergi idaresince uzlaşma konusu yapılması, uzlaşma kurumunun mantığına uygun düşmemektedir. Bu türde bir uzlaşma, idari kararların yargı kararlarının üzerine çıkması gibi bir durum yaratmaktadır.

Bu konuda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun E: 1985/5 ve K: 1985/4 sayılı kararı vardır (7). Kararda, takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve vergi cezası hakkında uzlaşılmış olmasının, matrahın arttırılması isteğiyle vergi dairesi tarafından açılan davanın inceleme konusu yapılamayacağı yönünde içtihat oluşmuştur.

---

7) Danıştay Dergisi, Sayı:62-63, Yıl: 1986, s.105-109.

Bununla beraber, vergi idaresi, götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin bazı hallerde intibak ettirildikleri sınıf ve derecelere, bu derecelere bağlı olarak salınan verginin cezasına karşı da dava açma olanağının bulunduğunu göz önüne alarak, uzlaşmayı götürü usule tabi olanlar bakımından da kabul etmiştir.

Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisinde, yükümlülerin beyan ettikleri servet unsurlarının, vergi idaresince değerlemeye tabi tutulması sonucunda (takdir komisyonları aracılığıyla), tarh edilen ilave vergi ve kesilen cezalar da uzlaşma konusu olmaktadır (8).

C. Ceza Türü Bakımından

Bir vergi cezasının uzlaşma konusu olabilmesi için, 213 Sayılı V.U.K. hükümlerine göre kesilmiş olması gerekir. Türk Vergi Hukuku'nda vergi cezaları ise adı geçen kanunun 331'inci maddesinde "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler,bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar" şeklinde ifade edilmiş,parantez içinde ise bu cezalar; kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük şeklinde sayılmıştır. Bu cezalar daha çok para cezası şeklindedir. Aynı zamanda işyerinin belli bir süre ile kapatılması, hapis ve meslekten men cezası gibi idare veya yargı organları tarafından verilen cezalar da bulunmaktadır.

Uzlaşma, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilere ilişkin cezaların tahakkuk edecek miktarları üzerinde ve cezayı kesen vergi idaresi ile ceza muhatabı arasında olmaktadır. V.U.K.'nun Ek 1'inci maddesinde, uzlaşmaya konu edilecek vergi cezaları bakımından bir sınırlama getirmiştir. Bu maddeye göre; idari nitelikteki vergi cezalarından para cezalarının tahakkuk edecek miktarlarında uzlaşılabilmesi için, cezanın "re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilere ilişkin bulunması" gerekmektedir.

---

8) Aliefendioğlu, a.g.m., s.6.

Bu yüzden, V.U.K.'nun 367'nci maddesi uyarınca açılan kamu davasında yapılan yargılama sonunda bizzat ceza mahkemesince verilen; kaçakçılıkta hapis ve meslekten men cezası, kaçakçılığa teşebbüs, bilgi vermekten çekinme, vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma eylemleri dolayısıyla verilen hapis cezası, ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezası, para cezası ve diğer cezalar uzlaşma konusuna girmezler (9).

Ancak idare tarafından ikmalen veya re'sen kesilen para cezalarından usulsüzlük cezaları, ancak bir vergi aslına bağlı olarak kesilmeleri halinde uzlaşma konusu yapılabilmekte, müstakilen kesilen usulsüzlük cezalarında ise uzlaşma yoluna gitmek mümkün olmamaktadır (147 Nolu V.U.K. Genel Tebliği Madde 1).

Tarhiyatta V.U.K.'nun 116,117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunların dışında her türlü maddi hatanın bulunması durumları, tarhiyatta vergi hatası, hesap hatası ya da bu hüküme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması gibi durumlarda yanılma halinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan Ortalama Kâr Haddi ve Gider Esası (10) hükümlerine göre vergi tarh olunmuşsa, bunlara ilişkin cezalar da uzlaşma konusu yapılabilmektedir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın konusunu oluşturan işlemler Ek. Madde 1'de sıralanmıştır. Dikkat edileceği gibi, sayılan bütün bu hususlar kasıt unsuru taşımayan hallerdir. Oysa uygulamada kasıt unsuru taşımayan her türlü tarhiyat uzlaşma konusu yapıldığı gibi, kasıt unsuru taşıyan vergi tarhiyatı ve ceza uyugulamaları da (kasta dayalı kaçakçılık ve ağır kusur cezaları ile kaçakçılığa yardım, iştirak ve teşvik nedeniyle kesilen cezalar) uzlaşma konuları içinde mütalaa edilmektedir (11).

---

9) Turgut Candan, "Uzlaşma IV",Maliye Postası, Yıl:13, Sayı:274, 1992, s.67.

10) Gider Esası 18.4.1984 gün ve 2995 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

11) Nahit Kitiş, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma",Vergi Dünyası, Sayı:97, Eylül 1989, s.17.

En son olarak V.U.K.'nun 376'ncı maddesine 3239 Sayılı kanunun 33'üncü maddesiyle ilave edilen Ek.12'nci maddesi ile, ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesi uyarınca kesilen cezalar da uzlaşma konusuna dahil edilmiştir.

D. Tarhedilen Vergi ve Kesilen Ceza Miktarı Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma kurumunu düzenleyen maddelerinde özellikle de Ek Madde 1'de uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ve vergi cezasını miktar itibariyla sınırlayan bir hüküm bulunmamaktadır.Uzlaşma kurumunun getiriliş amacına uygun olarak da böyle olması gayet normaldir.

Tarhedilen vergi ve kesilen ceza miktarı bakımından uzlaşmanın konusu denilince daha çok, bir vergi ve vergi cezasına kadar olan tutarlarda uzlaşma yoluna gidilemeyeceği, bu tutarın üzerindeki vergi ve cezalar için uzlaşma yoluna gidilebileceği şeklinde anlamak gerekir.Böyle bir sınırlamaya ise yukarıda da belirtildiği gibi, uzlaşmaya ilişkin maddelerde yer verilmemiştir.

Ancak, Maliye Bakanlığı sadece vergi ve vergi cezalarında komisyonlar itibarıyle bir sınırlama getirmiştir. Bu konudaki açıklamalara uzlaşma komisyonları bahsinde yer verilmiştir.

E. Uzlaşmanın Konusuna Dahil Olmakla Birlikte Uzlaşma Dışında Kalan Vergi ve Cezalar

Bir vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması halinde mükellef veya ceza muhatabı, sorunu idari aşamada çözümlemek istiyorsa; şu üç yoldan birini seçmek durumunda kalacaktır. Bunlar; düzeltme, uzlaşma ve cezalarda indirim kurumudur.

Uzlaşmanın konusuna dahil olmakla birlikte uzlaşmanın dışında kalan vergi ve cezalar tabirini daha çok öncelikli hak kullanımı ile ifade edebiliriz. Şöyle ki; uzlaşma ile

ilgili Ek Madde 9'da "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 uygulanamaz....." denilmektedir. Dolayısıyla bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşma konusuna dahil olan bir vergi ve cezasından dolayı, ceza indirimi kurumundan yararlanırsa, uzlaşma kurumundan yararlanma hakkını kaybedecektir. Yine aynı şekilde uyuşmazlık uzlaşma yoluyla çözümlenirse, mükellef veya ceza muhatabı bu kez ceza indiriminden faydalanma hakkını, uzlaşma görüşmeleri sırasında, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşmadan vazgeçtiğini beyan etmemesi halinde kullanamayacaktır.

Burada, mükellef veya ceza muhatabına, serbest iradesiyle uyuşmazlığı sona erdirecek olan yollar gösterilmiş olup, en uygun yolu yine kendisinin seçmesi imkanı sağlanmıştır.

F. Uzlaşma Başvurusunda Gerekçe (İddia)

Re'sen veya ikmalen tarh olunan vergilerle bu vergilere ilişkin olarak kesilecek cezalarda uzlaşma yoluna gidebilmek için mükellef veya ceza muhatabının,Ek Madde 1'de sayılan hallerden biriyle yetkili uzlaşma komisyonuna başvurması ve bu hallerden birinden dolayı ek vergi veya cezaya muhatap olduğunu gerekçe göstermesi (iddia etmesi) gerekmektedir.

Bu nedenle, kanun koyucu; uzlaşmaya başvuruda tarhiyatın içeriği yönünden bir sınırlama getirmiş ve bu iddiaları ilgili kanun maddesinde de sıralamıştır. Bunlar:

a. Vergi hatası yapılmış olması (hesap hataları, vergilendirme hataları veya bunlar dışında her türlü maddi hata bulunması).

Bu madde gereğince, uzlaşma talebinde bulunabilmek için, tarhiyatta, V.U.K.nun 116, 117 ve 118'nci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunların dışında her türlü maddi hata bulunmalıdır. Vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında yapılan hatalar, ya mükellef ya da idare aleyhine sonuç doğurmuş olabilir. Bir hatadan dolayı uzlaşma talebi mükellef tarafından yapılacağına göre, burada daha çok mükellef zararına sonuç doğuran ve bununla ilgili tarhiyat söz konusu olmalıdır.

b. Yanılma halinin mevcut olması (yetkili makamlarca mükellef veya ceza muhatabına yazı ile yanlış bilgi verilmesi, bir hükmün uygulanması tarzında yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş olmaları veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması).

Uzlaşma konusu yapılacak sebeplerden ikincisi ise, yapılan tarhiyatta V.U.K.nun 369'uncu maddesinde belirtilen şekillerden biriyle yanılma hali olduğunun mükellef veya sorumlu tarafından ileri sürülmesidir. V.U.K., yanılma hallerinden birinin varlığı halinde, vergi yasalarına aykırı harekette bulunan kimselere ceza kesilemeyeceğini öngörmektedir. Ancak, bir vergi mükellefinin cezayı gerektiren icraatında yanılmanın varlığının kabulü için bir takım şartlar vardır (12). V.U.K.'nun 369'uncu maddesinde de belirtildiği gibi:

- Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları,

- Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda, yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihatın değişmiş olması,

gerekmektedir.

Mükellef veya ceza muhatabı yukarıdaki şartların varlığı halinde, eğer gerçekten bir yanılma içinde kalmış ve

---

12) Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi** Cilt:2, Ankara 1979, s.473.

bu sebeple uzlaşma talep etmişse, bu talebinin yerinde görülüp, komisyonda cezanın tümü ile birlikte hatalı tarh edilen verginin de kaldırılması gerekir. Bu maddede mükellefin yanılmasından çok yanıltılması durumu sözkonusudur.

c. Vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin kanun hükümlerine yeteri kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia edilmesi.

Mükellef veya cezaya muhatap olanların, kanunlara gereği gibi nüfuz edememeleri yani vergi kanunlarını gerçek olarak yorumlayıp anlayamamaları nedeni ile karşılaştıkları cezai yaptırımlar karşısında da uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ancak bu konuda daha çok idarenin yetkisi dahilinde hareket edilir. Eğer vergi idaresi, mükellefin kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edemediği iddiasını yeterli bulmazsa, uzlaşma talebini kabul etmeyebilir.

d. Müphem ve yoruma mütehammil hususlarda mükelleflerin veya cezaya muhatap olanların yanılmış olmaları.

Buradaki yanılma hali, (b) maddesinde yer alan yanılmadan farklıdır. Daha önce de belirtildiği gibi, orada daha çok yanıltma hali varken, burada gerçek olarak bir yanılma hali vardır.

Buradaki yanılma durumu, idare ve diğer kurumların vermiş olduğu bilgilerden ziyade, mükellef veya ceza muhatabının kanun hükümlerini yorumlayamamasından kaynaklanmaktadır. Bu gibi durumlarda da idare (takdir komisyonu) kendi takdir yetkisini kullanmak suretiyle uzlaşma talebini red veya kabul edebilir.

e. Tarhiyatı veya ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, çeşitli ya da benzer olaylarda farklı düşünülmüş olması.

Yeni çıkarılan veya eskiden beri yürürlükte bulunan bir vergi kanunu sonucu yapılan tarhiyat veya kesilen ceza konusunda; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından benzer olaylar değişik şekilde yorumlanıyorsa ya da sözkonusu kuruluşlar değişik görüşler bildiriyorlarsa, burada da farklı görüşlerden dolayı, kanun koyucu, mükelleflere uzlaşma talebinde bulunabilme hakkını tanımıştır.

f. Gelir vergisi yasasında yer alan ortalama kâr haddi hükümlerine göre verginin tarh edilmiş olmasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 111'inci maddesinde ortalama kar haddi esası açıklanmıştır. Buna göre mükelleflerin kanundaki hadlerin altında düşük kazanç bildirmeleri veya hesaplamalarını düşük oranlardan yapmaları halinde vergi dairesi tarafından ek tarhiyat sözkonusu olmaktadır. Bu ek tarhiyat ile birlikte kesilen cezaya karşı mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunabilme hakları vardır.

İlgili yasa hükmü uyarınca, uzlaşma yoluna başvuran yükümlü ya da ceza muhatabının sayılan bu altı bentten birini, uzlaşma başvuru dilekçesinde belirtmesi gerekmektedir. Bu sayılı haller dışında kalan bir husus dolayısıyla, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi ve ceza konusunda uzlaşma yoluna başvurmak olanaksızdır.

III. UZLAŞMANIN KAPSAMI

Uzlaşmanın kapsamı Ek Madde 2'de açıklanmıştır. Bu maddeye göre; V.U.K'nun birinci maddesinde belirtilen vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceğini belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.Ayrıca İl özel İdareleri ile Belediyelere ait vergi,resim ve harçlar için aynı yetki İçişleri Bakanlığı'nca kullanılmaktadır.

Kanun maddesinin ifadesinden de anlaşıldığı gibi burada daha çok bir yetki devri söz konusu olup, uzlaşma konusunu oluşturan vergi ve cezalardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği yetkisi iki bakanlığın düzenlemelerine bırakılmıştır.

Maliye Bakanlığı uzlaşma kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceğini 30.10.1982 gün ve 17853 Sayılı Resmi Gazete'de 147 nolu V.U.K Genel Tebliği ile belirlemiştir. Bu tebliğe göre, V.U.K.'nun kapsamına giren bütün vergi, resim ve harçlarda uzlaşma yapılabilecektir. Bu durumda Gümrük ve Tekel İdarelerince alınanlar dışında kalan;

a. Genel Bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile İl Özel İdarelerine ve Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar,

b. Bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar,

c. V.U.K. hükümleri ile kaldırılan vergi, resim ve harçlar (13) uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır.

Maliye Bakanlığı 147 Nolu V.U.K. Genel Tebliğinde; V.U.K. kapsamına giren ve re'sen veya ikmalen tarh ve tebliğ edilmiş olan bütün vergi, resim ve harçlar (idarece tarh ve tebliğ edilen vergiler dahil) ile bunlara ilişkin olarak kesilip tebliğ olunan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezalarının uzlaşma konusu yapılmasını uygun görmüş olup, bu kapsama usulsüzlük cezalarını dahil etmemiştir.Ancak usulsüzlük cezaları bir vergi aslına bağlı olarak kesilmeleri halinde uzlaşma konusu yapılabilecek, müstakilen kesilen özel usulsüzlük cezalarında ise uzlaşma yoluna gidilemeyecektir (14).

---

13) Candan, "Uzlaşma III",s.51.

14) Selahattin Tuncer, "Uzlaşmada Yeni Gelişmeler", **Sanayi Dergisi**, Yıl:17, Sayı:202, Aralık 1982, s.17; H.Pevzi Karagözoğlu ve Faruk Kazancı, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Vergi Hukuku Yayınları:I, Ankara, s.337.

Ek Madde 2'de, İl Özel İdareleri ile Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için uzlaşma yetkisi İçişleri Bakanlığı'na bırakılmıştır. İçişleri Bakanlığı bu yetkisini kullanarak 5 Aralık 1987 gün ve 19655 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri Nolu Genel Tebliğinde, uzlaşma konusu olabilecek vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı cezaları açıklamıştır.

Bu tebliğe göre; "kanuni süresi içinde yapılan beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen İl Özel İdareleri ve Belediyelere ait vergi,resim ve harçlar ile tahakkuku tahsile bağlı bulunan vergi, resim ve harçlar üzerinde uzlaşma yapılması mümkün değildir". İl Özel İdarelerine ve Belediyelere ait olup V.U.K.'nun hükümlerine göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi,resim ve harçların aynen ödenmesi kabul edilmek şartıyla bunlara ilişkin olarak kesilen kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarının mükelleflerin talepleri halinde il özel idaresi ve belediye uzlaşma komisyonlarınca uzlaşma konusu yapılması uygun görülmüştür (15).

IV. UZLAŞMA KOMİSYONLARI

A. Komisyonların Kuruluşu

Genel, İl Özel İdaresi ve Belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için kurulacak komisyonların oluşum biçimleri Ek Madde 3'te açıklanmıştır. Uzlaşma görüşmelerini sağlayacak olan bu komisyonların en önemli özelliği alacaklı vergi idaresini temsil eden kuruluşlar olmalarıdır. Bu komisyonların oluşumunu alt başlıklar halinde şöyle açıklayabiliriz:

---

15) Selahattin Tuncer, "İl özel İdareleri ile Belediye Gelirlerinde Uzlaşma", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: XXXV, Sayı:1, Nisan 1988, s.27.

1. Genel Bütçeye Giren Vergi, Resim ve Harçlarda

Genel bütçeye giren, vergi, resim ve harçlar için uzlaşma komisyonları; illerde defterdarın ya da vekil tayin edeceği kişinin başkanlığında gelir müdürü ile varsa ilgili vergi dairesi müdürünün (bağımsız vergi dairesi yoksa gelir memurları arasından defterdarlıkça seçilecek birinden); ilçelerde malmüdürünün (varsa bağımsız vergi dairesi müdürünün) başkanlığında vergi memurlarından ikisinin katılmasıyla üç üyeden oluşur.

Burada sözü edilen vergi memuru deyiminden, vergilendirme işlemleri ile uğraşan müdür yardımcısı, servis şefi ve diğer vergi memurları anlaşılır. Bunlardan komisyona gerektiğinde kimin katılacağına ise bağımsız vergi dairesi müdürü ya da malmüdürü karar vermektedir.

2. İl Özel İdareleri Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarda

İl özel idareleri bütçesine giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları, illerde özel saymanlık müdürünün (olmayan yerlerde gelir memurunun), ilçelerde özel saymanlık gelir memurunun başkanlığında illerde valiler, ilçelerde kaymakamlar tarafından seçilecek iki üye olmak üzere üç kişiden oluşur.

3. Belediye Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarda

Belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için oluşturulacak olan uzlaşma komisyonu, belediye başkanının başkanlığında ve belediye encümenince seçilen iki üyenin bulunduğu üç kişiden oluşur.

4. Diğer Uzlaşma Komisyonları

Ek Madde 3'te Maliye Bakanlığı'na ayrıca; Ortalama Kâr

Haddi ve Gider Esasına göre tarh olunan vergi ve kesilen cezalarla ilgili uzlaşma taleplerini incelemek üzere ayrı bir uzlaşma komisyonu kurabilme yetkisi verilmiştir.

Ayrıca, yerel (mahalli) uzlaşma komisyonlarına verilen yetki sınırlarını aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere yine Maliye Bakanlığı'na, Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurma yetkisi de tanınmıştır.

Maliye Bakanlığı, kendisine verilen bu yetkiyi kullanarak,147 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği ile, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Ortalama Kâr Haddi ve Gider Esaslarına göre tarh olunan vergilerle ilgili olmak üzere özel komisyonlar kurmuş ve bunların oluşumunu belirlemişti. Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle gider esasına göre tarhiyat yapılmasını yürürlükten kaldırdığından ve ortalama kâr hadlerine göre yapılan tarhiyatlar için ayrı bir uzlaşma komisyonunun kurulmasında bazı uygulama zorluklarıyla karşılaşıldığından, Ortalama Kâr Hadlerine göre yapılan tarhiyatlar için kurulmuş olan özel uzlaşma komisyonları kaldırılmıştır.

Böylece ortalama kâr hadlerine göre yapılan tarhiyatlara ait uzlaşma talepleri il ve ilçelerde oluşturulmuş bulunan uzlaşma komisyonlarında görüşülmeye başlanmıştır (16).

B. Yetkili Uzlaşma Komisyonu

Uzlaşma talebi, yetkili uzlaşma komisyonuna yapılır. Yetkili uzlaşma komisyonu ise, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin, içinde bulunduğu il ve ilçe merkezindeki uzlaşma komisyonudur. Bu nedenle, uzlaşma talebine ilişkin dilekçelerin yetkili olan bu uzlaşma komisyonlarına verilmesi gerekir. Buradaki yetkiden maksat, uzlaşma konisyonunun görev alanının belirtilmesidir.

---

16) V.U.K. Genel Tebliği, No:186, Tebliğler Dergisi, Kasım-Aralık 1988, Sayı:49, s.21.

Uzlaşma komisyonlarının devamlı bir çalışma yeri olmadığı için, uzlaşma talebine ait dilekçeler illerde defterdarlık, ilçelerde bağımsız vergi dairesi olan yerlerde vergi dairesi müdürlüğü, bağımsız vergi dairesi yoksa mal müdürlüğüne verilebilir (V.U.K.Genel Tebliğ No:65).

Uzlaşma için verilen talep dilekçelerinin başlığı defterdarlık makamına, vergi dairesi müdürlüğüne veya mal müdürlüğüne değil, doğrudan "Uzlaşma Komisyonu Başkanlığına" hitaben yazılmalıdır. Bu konuda, daha çok defterdarlıklarca basılan matbu formlar kullanıldığı için pek sorunla karşılaşılmamaktadır.

Ankara, İstanbul, İzmir gibi büyük şehirlerde belediye sınırları içindeki bağımsız vergi dairelerinin görev alanlarında birden fazla ilçe bulunabilmektedir. Maliye Bakanlığı ilçe uzlaşma komisyonlarının görev ve yetki alanlarının belirlenmesinde karmaşıklığa meydan vermemek için Ek 4'üncü maddeyle tanınmış yetkisini kullanarak,bu şehirlerde,belediye sınırları içindeki bağımsız vergi dairelerince tarh ve tebliğ edilmiş olan uzlaşma kapsamındaki vergi ve cezalarla ilgili uzlaşma yetkisinin il uzlaşma komisyonuna verilmesini kabul etmiştir (17).

İkamet ettiği yeri göç nedeniyle veya başka nedenlerle değiştiren mükellefler, eskiden bağlı oldukları vergi dairelerince yapılan tarhiyatlar için yine aynı yerdeki uzlaşma komisyonuna başvuracaklardır.

Uzlaşma komisyonunun yetki sınırı; vergi aslı, ceza veya bunlardan biri yönünden aşılması halinde, il uzlaşma komisyonuna veya merkezi uzlaşma komisyonuna; intikal edecek olaylarda da, mükellefin il uzlaşma komisyonuna başvurması gerekir.

---

17) Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1983, 2.Baskı, s.511.

C. Komisyon Üyelerinin Toplanma ve Karar Yeter Sayısı

Uzlaşma görüşmelerine başlanabilmesi için, komisyon üyelerinin tamamının (yani başkan ve iki üyenin) hazır bulunması şarttır (18). Aksi takdirde uzlaşma görüşmelerine eksik üye ile başlanılması olanaksızdır.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmanın sağlanması için kararlar oybirliği veya oy çokluğuyla alınmış olmalıdır (19). Yani uzlaşma görüşmelerinin olumlu ya da olumsuz yönde sonuçlanabilmesi için komisyon üyelerinin tamamının ya da en az üçte ikisinin aynı yönde görüş belirtmesi veya oy kullanması ile mümkündür. Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma görüşmelerine katılmakla birlikte, uzlaşma komisyonu üyesi sayılmazlar. Bu nedenle uzlaşma görüşmeleri için komisyon üyelerinin tamamının hazır bulunması uzlaşma görüşmelerinin başlaması için yeterli olmamakta ve aynı zamanda da karşı taraf olan mükellef veya ceza muhatabının da toplantıda hazır bulunması ya da vekili tarafından temsil edilmesi gerekmektedir.

D. Komisyonların Yetki Sınırı

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi ve ceza miktarını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir. Maliye Bakanlığı uzlaşmanın konusunu oluşturan vergi, resim ve harçlarla ilgili cezalarda uzlaşma yetkisini il uzlaşma komisyonlarına verebilir.Bakanlık bu yetkisini ülkedeki enflasyon oranını dikkate alarak, uygun zamanlarda yeniden belirleyerek genel tebliğlerle açıklamaktadır.

İçişleri Bakanlığı ise, 1 Sayılı Genel Tebliğinde vergi aslını tümüyle uzlaşmanın kapsamı dışında tutmuş, ancak

---

18) Özen Özoymak, "Uzlaşma Müessesesi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 14.Seri, 1967, s.134.

19) Turgut Candan, "Uzlaşma VIII", Maliye Postası, Yıl:13, Sayı:278, 1992, s.63.

vergi cezalarının miktarı ile ilgili bir sınırlamaya gerek görmemiştir.

1982 yılında 2365 Sayılı Kanunla verilen yetkiye dayanılarak Bakanlık bünyesinde "Merkezi Uzlaşma Komisyonu" teşekkül ettirildi (V.U.K. Genel Tebliği Seri No:147). Yine bu tebliğde iller büyüklükleri itibarıyla, ilçeler ise bağımsız vergi dairesi bulunup bulunmamalarına göre iki gruba ayrıldı. Böylece her grup için vergi ve ceza tutarları bakımından azami uzlaşma tavanları tespit edildi.

En son olarak, 213 sayılı V.U.K. Genel Tebliği(20) ile bakanlık, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabileceği en çok vergi ve ceza tutarlarını yeniden belirlemiştir.

213 Sayılı V.U.K. Genel Tebliğiyle yapılan düzenlemeye göre İl ve İlçe Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşabilecekleri en son vergi ve ceza miktarları şu şekildedir:

İL UZLAŞMA KOMİSYONLARI

	I.GRUP İLLER	II.GRUP İLLER
VERGİLERDE	500.000.000.-	300.000.000.-
CEZALARDA	1.500.000.000.-	900.000.000.-

İLÇE UZLAŞMA KOMİSYONLARI

	BAĞIMSIZ VERGİ DAİRELERİ	DİĞERLERİ
VERGİLERDE	100.000.000.-	10.000.000.-
CEZALARDA	300.000.000.-	30.000.000.-

---

20) 14.11.1992 tarih ve 21405 Sayılı Resmi Gazete.

I.Grup İller: Adana, Ankara, Antalya, Aydın,Balıkesir, Bursa, Denizli, Diyarbakır, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İçel, İstanbul, İzmir, Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya,Manisa,Sakarya, Samsun, Tekirdağ, Trabzon ve Zonguldak.

Ancak, Adana, Ankara, Bursa, İstanbul ve İzmir illeri, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları için vergi ve ceza uzlaşma tavanları 1'er kat fazla olarak dikkate alınmaktadır. Buna göre bu beş büyük ilde, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi aslı 800.000.000.-TL, ceza miktarı tavanı ise 2.400.000.000.-TL'yi aşmayacaktır. Aksi takdirde bu yetkiyi Merkezi Uzlaşma Komisyonu kullanabilecektir.

II.Grup İller: I.Grupta sayılanlar dışında kalan diğer iller ise II.Grup illerdir. Bu gruba dahil illerin uzlaşma komisyonlarının yetki sınırını aşan fakat I'nci gruptaki illere tanınan sınırlar içinde kalan uzlaşma talepleri, Bakanlıktan münferit yetki aldıktan sonra uzlaşma konusu yapılabilmektedir.

İlçe Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırını aşan, fakat il uzlaşma komisyonları için tanınan sınırlar içinde kalan uzlaşma talepleri, ilçe vergi dairesinin bulunduğu ilin uzlaşma komisyonlarınca incelenmektedir.

Yetki sınırı, vergilendirme dönemi itibariyle dikkate alınır.İki ayrı vergi bakımından tarhiyat yapılması durumunda yetki sınırının tayininde bunlar ayrı ayrı göz önüne alınır.

Ayrıca, aile reisi beyanı ve sorumlu durumundaki mirasçılarda yetki sınırı ayrı ayrı dikkate alınır. Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezasında da ceza türleri itibarıyla ayrı ayrı değerlendirme sözkonusu olmaktadır.

V. UZLAŞMA SÜRECİ

Vergi hukukumuzda Tarhiyat Sonrası Uzlaşma sürecinin başlaması için verginin tarhı ve bu tarhiyata bağlı olarak cezanın kesilerek mükellef veya ceza muhatabına tebliğ edilmesi gerekmektedir. Çünkü vergi ve ceza tarh ve tebliğ edilmeden uzlaşmaya gitmek olanaksızdır. Ancak tebliğden sonra üzerinde pazarlık yapılabilecek bir meblağ ortaya çıkmaktadır. İşte uzlaşma süreci de bu noktadan itibaren işlemeye başlamaktadır.

A.Uzlaşma Talebi

Ek 4'üncü maddede, uzlaşma talebinde bulunma hakkı sadece vergi mükelleflerine ve cezaya muhatap olanlara tanınmıştır. Vergi idaresi, uzlaşma talebinde bulunamaz. İlgili maddede, vergi idaresine, sadece re'sen yapılan tarhiyatlar dolayısıyla ve uzlaşma talebinde bulunma süresi içinde olmak ve herhangi bir ön şarta bağlı olmamak kaydıyla, mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet etme yetkisi verilmiştir. Bu davet zorunlu bir davet olmayıp, vergi idaresinin (incelemeyi yapan kişinin) isteğine bırakılmıştır.

1. Uzlaşma Talebinde Bulunmaya Yetkili Kişiler

Uzlaşma talebi ile ilgili hükümler bilindiği gibi Ek 4'üncü maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, uzlaşma için mükellef ya da cezaya muhatap olanın bizzat ya da resmi vekaletini taşıyan vekili, tüzel kişilerle küçük ve kısıtlıların, tüzel kişi olmayan kurumların kanuni temsilcileri aracılığıyla ve yazılı olarak yetkili komisyona başvurmaları gerekmektedir.

V.U.K'nun 147 Nolu Genel Tebliğinde de; tüzel kişilerle küçük ve kısıtlıların, vakıf ve cemaatler gibi kuruluşların iktisadi işlemleri için yapılacak uzlaşma talebi,

bunların kanuni temsilcileri tarafından yapılacağı belirtilmektedir.

Uzlaşma başvurusu ve görüşmelerine mükellef adına katılabilmek için vekillerin avukat olmaları zorunlu değildir (21). Çünkü uzlaşma komisyonları yargı yeri değil, idari birer komisyondurlar. Ancak vekil avukat ta olabilir, zira avukat olmayan ve maddede öngörülen biçimde tayin edilen vekiller de, mükellef adına uzlaşma başvurusunda bulunabilir, uzlaşma görüşmelerine katılarak uzlaşma yapabilirler. Bunun için tayin edilen vekilin medeni hakları kullanma ehliyetini haiz olması yeterlidir (22).

Noterlikçe düzenlenecek vekaletnamede, vekilin uzlaşmaya yetkili olduğuna dair şerh taşıması, uzlaşma görüşmelerine katılabilmek için yeterli olmaktadır.

2. Yazılı Başvuru Şartı

Ek 4'üncü maddede kanun koyucu, uzlaşma başvurularının yazılı olmasını şart olarak ileri sürdüğünden, sözlü olarak talepte bulunmanın geçerli olamayacağı açıktır (23). Kanunda, uzlaşma başvurusu için verilecek dilekçenin şekli ve kaç adet olacağı konusunda bir düzenleme mevcut değildir. Ancak uygulamada bir adet dilekçe ile başvuru yapılmaktadır. En basit ve açık şekliyle, uzlaşma talebi dilekçe örneği bir sonraki sayfada olduğu gibidir.

Uzlaşma başvurusunun geçerli sayılabilmesi için, dilekçenin amacı iyi ifade edecek şekilde kaleme alınması ve şu hususlarında en iyi şekilde dilekçede belirtilmesi gerekmektedir. Bunlar (24);

---

21) Mustafa İpçi, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:6, Ekim-Aralık 1991, s.5.

22) Turgut Candan, "Uzlaşma IX", **Maliye Postası**, Yıl:13, Sayı:279, Nisan 1992, s.44.

23) Selim Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s.510.

24) Servet Şamlıoğlu, "Uzlaşma Müessesesi ve Uygulanması", **Vergicinin Dergisi**, Sayı:16, Cilt:2, Eylül 1967,s.10.

UZLAŞMA TALEBİ DİLEKÇE ÖRNEĞİ

..... UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA

.....

UZLAŞMA TALEP EDENİN
- Adı Soyadı :
- Adresi :
- Vergi Dairesi :
- Sicil Numarası :

KARŞI TARAF : ..... Vergi Dairesi

VERGİ VE CEZANIN
- Dönemi :
- Türü :
- Miktarı :

İHBARNAMENİN
- Türü :
- Tarihi :
- Numarası :
- Tebliğ Tarihi :

UZLAŞMA TALEBİNİN
YASAL NEDENİ : (Tebliğ edilen vergi ve cezanın, V.U.K. Ek Md. 1'de sayılan hususlardan hangisine dayandırıldığı)

SONUÇ : (Yukarıda belirtilen dayanağa bağlı olarak uzlaşma talebinin kabulü yönündeki istek belirtilir)

TARİH ve
İMZA
(Mükellef veya vekili)

- Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı ile açık adresi,
- Vergiyi tarh eden veya vergi cezasını kesen vergi dairesinin adı ve bulunduğu yer,
- Uzlaşmanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının türü ve dönemi;
- Vergi ve cezanın miktarı,
- Tebliğ edilen ihbarnamelerin tarih ve numarası,
- Mükellef hesap numarası
- Hangi işlem için uzlaşma talebinde bulunulduğu,
- Uzlaşmama yapılmasını gerekli kılan nedenler,
- Uzlaşma talebinin yapıldığı tarih ve imza.

Bu bilgilerden, mukellefin adı, soyadı, adresi ile dilekçede tarih ve imzasının bulunmaması, uzlaşma talebini geçersiz kılmaktadır.

3. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre

Uzlaşma talebinde bulunabilme hakkı belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Hak, bu süre içerisinde kullanıldığında sonuç doğurabilecek nitelik taşırken, bu süre geçtikten sonra yapılan uzlaşma başvuruları, yetkili uzlaşma komisyonunca incelenmeksizin reddedilmektedir.

3239 Sayılı kanunla değişik 2'nci fıkra hükmünde; "Uzlaşma talebi mükellef veya cezaya muhatap olanlar için vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır" denilmektedir. Değişiklikten önceki uygulamada "uzlaşma talebi, dava açma süresi içinde yapılır" şeklinde idi. Bu düzenleme biçimi, idari dava açma süresini durduran durumların bulunması nedeniyle, uygulamada farklı kararların verilmesine yol açmıştır (25). Böylece, kanun koyucu, uzlaşma başvurusunda bulunma süresini idari dava açma süresine bağlılıktan kurtarmayı amaçlamıştır.

---

25) Turgut Candan, "Uzlaşma X", Maliye Postası, Yıl:13, Sayı:280, Mayıs 1992, s.52.

20 Temmuz-5 Eylül tarihleri arası Ülkemizde adli tatil olarak uygulanmakta ve bu süreler içerisinde yargı organlarına başvuru hakkı, çalışmaya ara vermenin bittiği tarihi takip eden günden itibaren (5 Eylül'den) 7 gün uzayacağı şeklindedir. Eğer değişiklikten önceki tanımdan hareketle "dava açma süresi içinde...." yapılacak uzlaşma başvurusu için kullanılabilecek süre 30 günden çok daha uzun olabilirdi. Örneğin; vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihi 4 Temmuz olduğunu kabul edersek eski tanıma göre uzlaşmaya başvuru süresi dava açma süresi olduğundan ve bu süre de bir ay olduğundan, mükellef veya ceza muhatabının 4 Ağustos'a kadar hem uzlaşmaya hem de dava açmaya hakkı vardır. Ancak dava açma hakkının son günü çalışmaya ara verme gününe (adli tatile) rastladığı için, bu kez mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşmaya başvuru süresi doğal olarak 4 Ağustos değil, 12 Eylül'e kadar uzamış olacaktı. Halbuki 3239 Sayılı Kanun'daki değişiklikle sürenin, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olarak belirlenmesi nedeniyle, yukarıdaki örneğe göre uzlaşma başvurusu (son günü tatile rastlamak koşuluyla) 3 Ağustos günü sona erecekti. Bu tür idari karışılıkların önlenmesi açısından, uzlaşmaya başvuru sürecinin 30 gün olarak sınırlandırılması yararlı olmuştur.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, idari dava açma süreleri için öngörülen süreyi durduran nedenler, uzlaşma başvurusunda bulunma süresi üzerinde etki yapmazlar. Son düzenlemeye göre, uzlaşma komisyonları için, çalışmaya ara verme söz konusu olmadığından, 30 günlük uzlaşma başvurusunda sürenin son gününün çalışmaya ara verme zamanına rastlaması durumunda sürenin uzamayacağına dair Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 5.2.1988 tarih, E: 1987/32, K: 1988/8 nolu kararı mevcuttur (26).

Uzlaşma başvurusunda süre ile ilgili önemli bir konuda

---

26) Candan, "Uzlaşma X", s.52-53.

mücbir sebep durumunda, sürenin uzayıp uzamayacağıdır. Danıştay 3. Dairesi, 17.4.1984 gün ve E: 1983/2499, K: 1984/1487 nolu kararında; uzlaşma başvurusunda bulunmayı bir vergi muamelesi kabul etmemiş, dolayısıyla V.U.K.nun 13'üncü maddesinde mücbir sebep olarak sayılan durumlardan birinin bulunması halinde dahi, uzlaşmaya başvuru süresinin durmayacağını ve 30 günün sonunda sona ereceğini belirtmiştir. Yukarıdaki karara göre uzlaşma başvurusunda, mücbir sebep olsa dahi,süre işlemeye devam edecektir. Yani uzlaşmaya başvuruda mücbir sebepler geçerli olmamaktadır. Ancak Danıştay 7'nci Dairesinin E: 1985/12 ve K: 1985/134 nolu kararında, yükümlü veya vekilinin uzlaşma komisyonu çağrısına hastalıkları nedeniyle gelememeleri sonucu, toplantının bir başka güne ertelenmesi yolundaki isteğinin uzlaşma komisyonunca kabul edilmemesi halinde, mahkemece, ibraz edilen raporlarda belirtilen hastalıkların uzlaşma komisyonunca belirtilen toplantı gününün başka bir güne ertelenmesini gerektirecek nitelikte hukuken korunmaya değer bir mazeret olup olmadığının araştırılması gerekeceği hakkındaki kararı (27), mücbir sebeplerin varlığı halinde dahi uzlaşma yolunun açık olduğu yöndedir. Bu iki farklı karara rağmen bu konuda bir içtihad kararına rastlanmamıştır. Buna rağmen uzlaşma kurumunun gerçek amacına ulaşması için, mücbir sebeplerin varlığı halinde yükümlülere bu olanakların tanınması en gerçekçi yoldur.

3239 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, uzlaşma başvurusunda bulunma süresi gün olarak belirtilmiştir. 18'inci maddede yer alan düzenlemeye göre, bu 30 günlük süre, 30'uncu günün tatil saatinde biter. Ancak, son günün resmi tatile rastlaması halinde, süre, tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatinde sona erer.

Uzlaşma talep hakkı, mükellef veya ceza muhatabına aittir. Vergi idaresi, mükellef veya ceza muhatabını uzlaşmaya davet etme yetkisine sahip değildir. Yalnız, re'sen

---

27) Danıştay Dergisi, Sayı: 60-61, Yıl: 1986, s.312-314.

tarhiyatta herhangi bir sonucu üstlenmemek koşuluyla, vergi idaresi, aynı süre içinde, mükellef veya ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Burada kanun koyucu "aynı süre içinde..." kavramıyla, uzlaşma başvurusundaki 30 günlük süreyi kastetmektedir.

Burada üzerinde durulması gereken önemli nokta; vergi idaresinin, mükellef ya da ceza muhatabına ait olan uzlaşma talep hakkının yine bu kişilere hatırlatılması amacı güdülmektedir. Yoksa idare doğrudan kendisi uzlaşma talebinde bulunmamaktadır. İşte bu hükmün amacı, mükellefe, yargı yoluna başvurmadan uzlaşma yoluna gidilebileceğinin hatırlatılmasıdır (28).

4. Uzlaşma Komisyonuna Başvuru Şekli

Uzlaşmada başvuru (müracaat) önemli bir başlangıç aşamasıdır. Bu nedenle kanun koyucu, bu başvurunun kimler tarafından, hangi sürede yapılacağını kesin olarak belirlerken, başvuru şekli konusunda açıklama getirmemiştir.

Uzlaşma talebinin,daha önce de belirtildiği gibi,sözlü olarak yapılamayacağı,yazılı olarak (dilekçe ile) ve uzlaşma lebinde bulunabilecek kişiler tarafından yapılması gerekir.Bu yazılı başvuru şekli ise, ya doğrudan doğruya yetkili uzlaşma komisyonuna dilekçenin elden verilmesi ya da posta ile gönderilmesi şeklinde olmaktadır. Başvuru dilekçesinin elden verilmesinde herhangi bir sorun yoktur.Ancak bu dilekçenin posta ile gönderilmesi halinde, başvuru tarihi olarak hangisi kabul edilecektir? Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 12.12.1984 tarih ve V.U.K.: 2/24475/3942/82175 sayılı yazısına göre uzlaşma dilekçesinin,adi posta ile gönderilmesi halinde uzlaşma komisyonuna geliş tarihinin,taahhütlü olarak gönderilmesi halinde ise postaya veriliş tarihinin başvuru tarihi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

---

28) İpçi, a.g.m., s.5.

5. Uzlaşma Talebinin Yapılması

a. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi (Ön İnceleme)

Uzlaşma başvuruları, uzlaşma görüşmelerine başlanılmadan önce, Ek 5'inci maddede sayılan şartlara uygunluk yönünden bir ön incelemeye tabi tutulur. Ön inceleme ise, uzlaşma görüşmelerini yapmaya yetkili olan komisyon tarafından gerçekleştirilir. Bu safhada mükellef veya ceza muhatabı görüşmelere katılmaz.

Ancak bugün uygulamada görülen en önemli sakınca, uzlaşma talep dilekçelerinin uzlaşma komisyonunda katiplik görevi yapan bir memur tarafından incelenerek kabul edilmesidir. Hatta bu görevli, çeşitli nedenlerle dahi; bu talep dilekçelerini kabul etmemektedir. Halbuki bu konuda Danıştay 9. Dairesinin Esas: 1984/2370 ve 1985/795 nolu kararında; "uzlaşma talebinin uzlaşma komisyonları tarafından incelenerek karara bağlanması gerekir" denilmektedir. Bunun anlamı ise, uzlaşma başvuru dilekçelerinin bizzat ilgili komisyon tarafından ve üye tam sayısı ile karara bağlanması gerekeceği yolundadır. Eksik üye sayısı ile verilen kararlar hukuki açıdan yeterli değildir ve de dava konusu dahi edilebilir.

Ön incelemenin amacı; usule aykırı yapılan uzlaşma başvurularını işin başında reddederek, gereksiz emek ve zaman kaybına engel olmaktır (29).

Ek Madde 5'te; uzlaşma komisyonları,uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce; talebin Ek dördüncü maddeye uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını ayrıca uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını incelerler.Bu nedenle ön inceleme genelde şu hususları kapsar (30):

---

29) Turgut Candan, Uzlaşma XII", **Maliye Postası**, Yıl:13, Sayı:282, 1 Haziran 1992, s.54.

30) Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", **Danıştay Dergisi**, Yıl:1, Sayı:1, 1971, s.56.

- Süre
- Dilekçede belirtilen uzlaşma konusunun kanunda sayılan nedenlerden olup olmadığı,
- Uzlaşma talebinin, uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili kimseler tarafından yapılıp yapılmadığı,
- Uzlaşma talebinin kapsadığı vergi ve ceza miktarının uzlaşma komisyonunun yetkisine girip girmediği,
- Uzlaşma talebinde bulunanın aynı zamanda veya daha önce itiraz veya temyiz yoluna (yargı yoluna) gidip gitmediği,
- Uzlaşma talebinde bulunanın ayrıca V.U.K.nun 376'ncı madde hükmünden faydalanmak üzere müracaatta bulunup bulunmadığı.

Bu hususlarda gerekli incelemenin yapılabilmesi için vergi dairesindeki tarh dosyasından faydalanılır.

Ön inceleme sonunda uzlaşma talebi, uzlaşma komisyonu tarafından, talebin usulüne uygun biçimde ve süresi içinde yapılmadığı tesbit edilirse, işin esasına geçmeden talebi reddeder. Ancak, uzlaşma konusu vergi veya ceza miktarı yetkili komisyonun yetki sınırlarını aşması halinde, uzlaşma dilekçesi bu komisyon tarafından, yetkili olan komisyona gönderilir (V.U.K. Genel Tebliğ No:147).

b. Ön İncelemenin Sonuçları

ba. Uzlaşma Talebinin Reddedilmesi: Uzlaşma komisyonu; yükümlü ya da ceza sorumlusu ile uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce, uzlaşma talebinin, yetkili kimse tarafından ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını, uzlaşmanın, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. Bunun yanısıra uzlaşma talebinde bulunanın daha önce V.U.K.'nun 376'ncı maddesi hükmünden yararlanmak için başvuruda bulunup bulunmadığı da yine araştırılır.

Komisyon tarafından yapılan inceleme sonucunda, uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun biçimde yapıl-

madığı ya da komisyonun yetkisi dışında bulunduğu anlaşılırsa uzlaşma talebi esasa girmeden ve gecikmeye meydan vermeden reddedilir. Aksi takdirde, dava açma süresi bittikten sonra verilen red cevapları mükelleflerin dava açma ve V.U.K.'nun 376'ncı maddeden yararlanma haklarını ortadan kaldırmaktadır. Her ne kadar 15 günlük ek dava açma süresinden bahsedilmekte ise de, bu süre uzlaşmanın vaki olmaması halinde sözkonusudur.

Ön inceleme sonunda, uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddi yolunda verilecek kararın, uzlaşma komisyonunca Ek Madde 3'te öngörülen toplantı ve karar yeter sayısına uyularak alınmış olması gerekir.Danıştay 3.Dairesi, 8.11.1990 tarih ve 1988/2613 Esas, 1990/3090 Nolu Kararında; uzlaşma taleplerinin usulüne uygun olarak oluşan uzlaşma komisyonları tarafından incelenip karara bağlanması gerektiği yolunda görüş belirtmiştir (31). Dolayısıyla uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddi yolunda verilecek kararları, idari işlem niteliği taşımakta olduğu ve idari dava konusu olabileceği durumu ortaya çıkmaktadır (32).

Bunun yanında uzlaşma talebinin şekle aykırılık veya süre aşımı nedeniyle uzlaşma komisyonunca reddi halinde, uzlaşma komisyonu kararının iptali istemiyle de dava açılabilir. Çünkü uzlaşma komisyonunun bütün kararları, kamu erkine dayalı, kesin ve yürütülmesi gerekli kararlardandır. Danıştay'ın içtihatına göre, bu davanın vergi mahkemesinde görülmesi gerekir (33).

bb. Uzlaşma Görüşmelerine Davet

Uzlaşma talebinin; süresinde, kanuni şartlara uygun olarak yapıldığı ve uzlaşmaya konu olan vergi ve cezanın da

---

31) Candan, "Uzlaşma XII", s.56.

32) Candan, "Uzlaşma XII", s.57.

33) Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunun'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Kasım 1991, Sayı: 123, s.48.

uzlaşma komisyonunun yetkisi dahilinde bulunduğu yapılan ön incelemeden anlaşıldığı takdirde, mükellef veya ceza muhatabına (vekiline) uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmenin tarih, yer ve saati en az 10 gün öncesinden yazı ile bildirilir ve uzlaşma görüşmelerine katılmaya davet edilir.

Mükellef veya ceza muhatabının (vekilinin) uzlaşma talep dilekçesinde gösterilen adreste bulunmaması veya bu adresin yanlış olması ya da böyle bir adresin olmaması durumunda, komisyonun uzlaşmaya davet yazısı tebliğ edilemezse yani mükellef veya vekili uzlaşmaya davet edilemezse, uzlaşma talebi geçersiz sayılır.

Bu nedenle, mükellef veya ceza muhatabına gönderilen uzlaşmaya davet yazısının V.U.K'nun tebliğ hükümlerine göre yapılması ve tebliğ alındısının da uzlaşma dosyasında saklanması gerekir.

c.Uzlaşma Talebinin Sonuçları

Adına vergi salınan ya da ceza kesilen yükümlü veya ceza muhatabının, uzlaşma talebinde bulunması halinde, bu durum iki önemli sonuç doğurur. Birincisi, uzlaşma talebi; tarh edilen verginin tahakkuk süresini uzatır, ikincisi ise; yargı yoluna başvurma süresini uzatır (34).

Bilindiği üzere vergi ve ceza, vergi tekniği açısından tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olmak üzere dört aşamadan geçerek sonuçlanmaktadır. Bu nedenle yükümlü, adına salınan vergi ve kesilen ceza için, ihbarnamelerin kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptir. Uzlaşma talebinin yapıldığı süreden itibaren uzlaşma görüşmelerinin sona erdiği tarihe kadar geçen süre içinde vergi ve ceza tahakkuk etmez. Bu süre uzlaşma komisyonunun, uzlaşma görüşmeleri için vermiş olduğu süreye ve oturum sayısına göre uzayabilmektedir.

---

34) Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul-1980, s.270.

Ayrıca, yükümlü veya ceza muhatabı, adına salınan vergi ve kesilen ceza için dava açma yoluna giderek, yargısal bir hak arama yolunu da seçebilir. Bu durumda da vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açmak gerekir. Ancak mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunarak, uzlaşma görüşmelerine katılması ve bu aşamada uzlaşmanın sağlanamaması halinde de dava açma hakkına sahiptir. Bu durumda, dava açma süresi; uzlaşma süreci sırasında sona ermişse ya da bu sürenin bitmesine 15 günden az bir süre kalmışsa, uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren başlayarak 15 gün süreyle uzar (V.U.K. Ek Madde 7).

Görüldüğü üzere, mükellef veya ceza muhatabı, süresi içinde, uzlaşma talebinde bulunmakla hem verginin tahakkuk süresini hem de yargı yoluna başvurma süresini uzatabilmektedir.

B.Uzlaşma Görüşmeleri

Uzlaşma komisyonu toplantısı, davet yazısında belirtilen tarih, yer ve saatte mükellef veya ceza muhatabının ya da bunların resmi vekaletine haiz vekili ile komisyon başkanı ve üyelerinin katılması ile başlar.

Uzlaşma komisyonu toplantısında ilk önce mükellef veya ceza muhatabının ya da bunlar adına toplantıya katılan vekilin kimlik belirlemesi yapılarak, toplantı başlangıç tutanağı düzenlenir ve taraflarca imzalanır. Davete katılan kişinin uzlaşmaya katılmaya yetkili bulunduğunun anlaşılması halinde toplantıda bulunan kişilere;

- Tarh ve Tebliğ edilen vergi ve cezanın türlerinin değiştirilemeyeceği,
- Vergi ve cezanın bir kısmı ya da birisi için uzlaşma, diğer bir kısmı ya da diğeri için dava açma yoluna gidilmesinin mümkün bulunmadığı,

- Uzlaşmaya varılması halinde, durumu tespit edilecek hususların sonradan dava konusu edilemeyeceği,
- Uzlaşmaya varılması halinde durumu tespit eden tutanaktaki bilgi ve miktarların kesin bir nitelik kazanacağı,
- Uzlaşmaya varılan ceza miktarı ile ilgili olarak V.U.K. nun 376'ncı madde hükümlerinden ayrıca yararlanılamayacağı gibi hususlar, sözlü olarak hatırlatılır (35). Böylece normal uzlaşma görüşmeleri, komisyon üyeleri arasında müzakere edilmeye başlanır.

1. Uzlaşma Görüşmelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Uzlaşma görüşmelerinde taraflar, üzerinde anlaşabilecekleri vergi ve ceza miktarlarında çeşitli kıstasları da gözönünde bulundurmak durumundadırlar. Çünkü uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce iki tarafın da kendilerine özgü beklentileri vardır. Vergi idaresini temsil eden komisyon üyeleri bir an önce kamu alacağının, en az kayıpla tahsil edilmesini arzularken, karşı tarafı temsil eden mükellef veya ceza muhatabı ya da vekili vergi ya da cezasını mümkün olduğu kadar en aza indirmeye çalışacaktır. Bu nedenle uzlaşma görüşmeleri belli bir noktadan başlayarak her iki tarafı memnun edecek şekilde sonuçlandırılmaya çalışılacaktır.

İşte bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için, uzlaşma görüşmelerinde şu hususların gözönünde bulundurulmasında yarar vardır (36).

- Vergi ve cezanın erken tahsilinin hazine yönünden önemi,
- İndirim miktarının, vergi ödevlerini zamanında yerine getirmeyenlere uygulanacak yaptırımları etkisiz hale getirmemesi,

---

35) Mehmet Nadir Arıca, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Yeni Cenap Matbaası, Mersin 1989, s.1543-1544.
36) Aliefendioğlu, "Vergide Uzlaşma", s.11-12.

- Cezalarda yapılacak indirimin, V.U.K.'nun 376'ncı maddesinin sağladığı olanaktan az olmaması,
- Yapılacak indirimde, vergi alacağının doğduğu yıldan uzlaşmanın sağlandığı ana kadar geçen sürenin dikkate alınması,
- Varsa tekerrür hali,
- Yükümlünün ödeme gücü.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında, mükellef veya ceza muhatabı ya da bu kişilerin vekili, konu ile ilgili açıklamalar yaparak,ikmalen ve re'sen tarhiyatın ve buna bağlı olarak kesilen cezanın nedenlerini varsa delilleri ile ortaya koymaya çalışırlar. Komisyon başkanı ve üyeleri de kendi görüşlerini açıklarlar. Bu görüşmelerden sonra rakamlar üzerinde uzlaşma sağlanmaya çalışılır.

a. Vergi Aslına İlişkin Uzlaşma Görüşmeleri

İkmalen ve re'sen tarhiyatlarda uzlaşma yoluna giderken tarhiyatın türünü gözönüne almak, varılacak sonuçlar açısından çok daha gerçekçi olabilir. Çünkü, ikmalen tarhiyat re'sen tarhiyata göre, maddi delillere dayandığı için daha kesin ve gerçekçidir. Re'sen tarhiyatta ise, takdir sözkonusu olduğu için, bir yanılma payını da içerebilir. Bu nedenle, uzlaşma sırasında, vergi aslına ilişkin indirimlerde, ikmalen tarhiyatta daha katı, re'sen tarhiyatta ise daha esnek bir tutum izlenebilir (37).

b. Vergi Cezasına İlişkin Uzlaşma Görüşmeleri

Vergi aslına bağlı olarak kesilen cezalarda uzlaşma görüşmeleri yapılırken, cezanın türünü de gözönünde bulundurmak, uzlaşmanın amacı açısından önemlidir. Örneğin; kaçakçılık cezasına nazaran; ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezalarında daha esnek davranılabilir. Ayrıca kaçakçılıkta kasıt unsuru da bu görüşmelerde önemli rol oynayabilir. Bununla

---

37) Nahit Kitiş, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", Vergi Dünyası, Sayı:96, Ağustos 1989, s.8.

birlikte, kaçakçılık cezası, kanunlardaki hadlerin aşılmasından kaynaklanıyorsa, kasıt unsuruna nazaran daha fazla ceza indirimi yoluna gitmek, yükümlü açısından önemli avantajlar sağlayabilir (38). Böylece vergi idaresi mükellef ilişkileri daha iyi gelişir ve mükelleflerin vergi idaresine bakış açısı olumlu yönde gelişme gösterir.

2. Uzlaşma Görüşmelerinde Oturum Sayısı

Uzlaşma görüşmeleri başladıktan sonra, bu görüşmeler genellikle bir oturumda sonuçlanmaktadır. Ancak bazı sebeplerden dolayı, görüşmeler tek toplantıda sona ermeyebilir. Birden fazla oturum yapılması halinde, bir oturumda elde edilen sonuçlar ile gelecek toplantının yer, gün ve saati de bir tutanakla, o toplantının sonunda tesbit edilir (39). Böylece bir sonraki toplantıya ara verilen bu yerden tekrar başlanarak uzlaşma görüşmeleri sonuçlandırılmaya çalışılır.

3. Uzlaşma Görüşmelerinin Sona Ermesi

Uzlaşma görüşmelerinin sona ermesi halinde karşımıza iki belirgin sonuç çıkmaktadır. Bunlar; uzlaşmanın sağlanamaması veya uzlaşmanın sağlanmasıdır.

a. Uzlaşmanın Sağlanamaması: Bu durumu uzlaşma talebinde bulunan mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılamaması veya katıldığı halde, ileri sürülen görüşler ve miktarlar konusunun da, taraflar arasında bir ortak görüşe varılamaması nedeniyle, görüşmelerin kesin sonuca varmadan sona ermesi olarak ifade edebiliriz.

V.U.K. Ek Madde 5'te; mükellefin veya adına ceza kesilen (vekil de olabilir) uzlaşma komisyonunun,

- davetine icabet etmesi,
- komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması

38) Kitiş, a.g.m., s.8-9.

39) Aliefendioğlu, "Vergide Uzlaşma", s.11.

- tutanağı ihtirazı kayıtla imzalamak istemesi,

halleri, uzlaşmanın temin edilememesi olarak sayılmıştır. Ayrıca yapılan görüşmeler sonunda mükellefle komisyonun, ödenecek vergi ve cezanın tutarı konusunda anlaşamamaları da, uzlaşmanın vaki olmaması (uzlaşmanın sağlanamaması,temin edilememesi, uzlaşmaya varılamaması) şeklinde bir anlam bulmaktadır.

Sonuçta, uzlaşma ister temin edilmemiş, ister vaki olmamış olsun, geniş yorumuyla uzlaşma sağlanamamış demektir.

b. Uzlaşmanın Sağlanması: Taraflar arasında uzlaşlaşmanın vaki olması (gerçekleşmesi) olarak ifade edilen uzlaşmanın sağlanması, uzlaşma kurumunun asıl amacını oluşturmaktadır. Komisyon üyeleriyle mükellef veya temsilcisi, ödenecek vergi ve cezanın tutarı konusunda anlaşmış demektir. Bu durumda uyuşmazlık konusu olay idari aşamada çözümlenmiş olur.

Uzlaşma görüşmeleri sonunda uzlaşma sağlandığı takdirde bu durum bir tutanak ile tespit edilir ve bu tutanak komisyon başkanı ve üyeleri ile mükellef veya adına ceza kesilen (varsa vekili) tarafından imzalanır. Uzlaşmanın yapıldığına dair düzenlenen tutanağın bir nüshası ilgiliye hemen teslim edilir. Diğer nüsha ise üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Tutanağın üçüncü nüshası ise uzlaşma dosyasında muhafaza edilir.

Uzlaşma görüşmeleri sonunda, taraflar arasında uzlaşma vaki olmaz veya temin edilemez ise, bu durumda da, sonucu tespit eden yine üç nüsha tutanak düzenlenir. Mükellef veya vekili uzlaşma görüşmelerine katılmış ise ve de istemesi halinde komisyon üyeleriyle birlikte, düzenlenen tutanağı imza ederler. Yine bu tutanaklardan bir nüsha mükellef veya vekiline istemesi halinde elden, istememesi ya da uzlaşma görüşmelerine katılmaması halinde posta ile tebliğ edilir. İkinci

nüsha yine üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilirken, üçüncü nüsha da uzlaşma için oluşturulan dosyada saklanır.

VI. UZLAŞMANIN SONUÇLARI

Uzlaşma, gerek mükellef ya da adına ceza kesilen gerekse vergi idaresi açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bu sonuçları uzlaşma talebinde bulunmakla ortaya çıkan sonuçlar, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde ortaya çıkan sonuçlar ve uzlaşmanın gerçekleşmemesi (temin edilememesi) halinde ortaya çıkan sonuçlar gibi başlıklar halinde ortaya koyabiliriz.

A. Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya Sağlanamamasının Sonuçları

Daha önceki konularda da ifade edildiği gibi, yükümlünün veya adına ceza kesilenin (vekilinin) uzlaşma davetine uymaması, davete uyduğu halde tutanağı imzalamaması ya da ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi gibi haller uzlaşmanın temin edilememesi olarak belirtilmişti. Yine, yükümlü veya adına ceza kesilenin (vekilinin) uzlaşma toplantısına katılmakla birlikte, vergi ve ceza miktarı konusunda anlaşmaya varılamaması konusu ise uzlaşmanın sağlanamaması olarak ifade edilmektedir.

Uzlaşmanın temin edilememesi veya sağlanamaması durumunda mükellef veya ceza muhatabı;

- Aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz,
- Yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi (temin edilememesi, vaki olmaması) durumunda; mükellef ya da adına ceza kesilen aynı vergi ya da ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz

(V.U.K. Ek Madde 5). Cümlede getirilen yasaklama, uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve cezası içindir. Yoksa aynı kaynaktan doğan bir başka vergi ve bir başka vergi cezası için, koşulları varsa, ayrıca uzlaşma başvurusunda bulunulabilir. Örneğin;bir alım satım işleminden doğan gelir (stopaj) vergisinde uzlaşılamaması, aynı muameleden doğan KDV ile ilgili olarak uzlaşma başvurusunda bulunulmasına ve uzlaşılmasına engel değildir (40).

Uzlaşmanın temin edilememesi veya sağlanamamasının ikinci önemli sonucu ise, mükellef veya ceza muhatabının uzlaşmanın sonucuna göre dava açma hakkının saklı kalmasıdır. Mükellef ya da adına ceza kesilen, tarh edilen vergiye ya da kesilen cezaya,uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden başlayarak genel hükümlere göre yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. V.U.K. Ek Madde 7'de de belirtildiği gibi, dava açma süresi bitmiş ya da 15 günden az bir süre kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğ tarihinden başlayarak 15 gün olarak uzar. Eğer uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa, durdurulmuş olan davanın görülmesine, durumun vergi dairesince bildirilmesi üzerine vergi mahkemesince devam olunur (41). Ancak dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanılmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez;herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

V.U.K. Ek Md. 7, uzlaşmanın vaki olmaması halinde, vergi mahkemesinde dava açılabileceğini öngörmüştür. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, dava yoluna gidilebileceği hakkında bir açıklık bulunmamaktadır. V.U.K. Ek Md. 5'te; uzlaşmanın sağlanamaması, vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesi şeklinde üç ayrı kavrama yer verilmiştir. Uzlaşma vaki olmaması; yükümlü veya adına ceza kesilenin uzlaşma toplantısına katılmakla birlikte, vergi ve ceza miktarı konusunda anlaşmaya varılamamasıdır. Yükümlünün veya adına

40) Turgut Candan, "Uzlaşma XVII", **Maliye Postası**, Yıl:13, Sayı:287, 15 Ağustos 1992, s.39.
41) Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, GÜ Yayını No:131, 2.Baskı, Ankara 1988, s.180.

ceza kesilenin toplantı çağrısına uymaması, tutanağı imzalamaması ya da ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi gibi haller uzlaşmanın temin edilememesi olarak ifade edilmiştir.

V.U.K. Ek Md.7'de vergi veya cezaya muhatap olanın ancak uzlaşmanın vaki olmaması halinde dava açılabileceğine değinilmiş olması, uzlaşmanın temin edilemediği haller olarak nitelendirilen durumlarda dava açma olanağının ortadan kalkması biçiminde yorumlanamaz (42).

Uzlaşmanın, vergi idaresi ile yükümlüyü uyuşmazlık çıkarmadan önce bir kez daha düşündürmek ve mümkün olursa anlaşmalarını sağlamak amacıyla yasaya konulduğu gözönünde tutulduğunda, yasa koyucunun uzlaşma çağrısına uyan ancak uzlaşmayan yükümlü ile toplantıya katılmayan veya tutanağı imzalamayan yükümlü arasında dava yoluna başvurma bakımından bir farklılık yaratmak istediği düşünülmez.Dolayısıyla, uzlaşma davetine uymayan veya tutanağı imzalamayan yükümlülerin önceden dava açmamışlarsa, tutanağın tebliği tarihinden başlayarak 15 gün içerisinde yargı yoluna başvurma hakları saklıdır. Hatta, Danıştay'ın da 23.10.1986 tarih ve E:1986/2, K:1986/2 sayılı içtihadı birleştirme kararıyla bu çözümü benimsediği, 6.1.1987 tarih ve 19333 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

B. Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları

Uzlaşma komisyonlarının Ek Madde 5'e göre düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin bir hüküm ifade etmektedir. Bu nedenle, Ek Madde 6'da da ifade edildiği gibi, tarafların uzlaşma komisyonunda üzerinde anlaşarak imzaladıkları tutanak, hem vergi dairesi hem de mükellef açısından bağlayıcı olmaktadır. Dolayısıyla, tutanakla tespit olunan hususlarla ilgili olarak taraflar, dava açamayacakları gibi hiç

---

42) Kaneti, a.g.m., s.46-47.

bir itiraz merciine de (Danıştay dahil) başvuramayacaklardır (43). Vergi veya cezadan herhangi birisi üzerinde uzlaşma olsa dahi her ikisi için de itiraz yoluna gidilemez.

Özgür iradesi ile uzlaşmaya başvuran yükümlünün uzlaşma vaki olduktan sonra bu konuda herhangi bir şekilde dava ve şikayet yoluna gidemeyeceği hususu, Danıştay 4'üncü Dairesinin 1988/1461 Esas ve 1989/1386 nolu kararında da mevcuttur (44).

Uzlaşma sağlanması halinde ortaya çıkan bir başka sonuç ise, üzerinde uzlaşılan cezalar için, V.U.K'nun 376'ncı maddesi gereğince indirim hükümlerinin uygulanamamasıdır.Yani mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma sağlanıp tutanak imza edildikten sonra, uzlaşmadan cayarak, ceza indirimi müessesesinden yararlanamayacaktır. Ancak bu durumun bir istisnası vardır. Bu da, mükellef veya ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla, olaya 376'ncı maddenin uygulanmasını istemek hakkı saklıdır (V.U.K.Ek Madde 9).

Buna karşın Danıştay 4. Dairesinin 13.03.1989 tarih, 1988/1409 Esas ve 1989/1264 nolu kararında; "uzlaşmanın vaki olmaması halinde dahi, konuya ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra V.U.K.'nun Ek 7'nci maddesine göre tanınan 15 günlük ilave dava açma süresi içinde uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açmak yerine 213 Sayılı V.U.K'nun 376'ncı maddesi uyarınca ceza indiriminden yararlanmak üzere talepte bulunulabileceği" kararlaştırılmıştır.

Bu kararın gerekçesi olarak da, söz konusu 376'ncı maddenin temel amacının vergi ve cezalar hakkında ihtilaf yaratmadan en kısa sürede ödenmesini sağlamak olduğu hususunun dikkate alınmasıyla, uzlaşma vaki olmadığından 15

---

43) Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1990, s.164.
44) Danıştay Dergisi,Sayı:76-77, Yıl:1990, s.288-289.

gün içinde dava açma olanağı bulunan yükümlünün, bu hakkından vazgeçerek 376'ncı maddeden yararlanmasına bir engel bulunmadığı görüşü ileri sürülmüştür. Bu gerekçe ile Danıştay 4'üncü Dairesinin verdiği karar isabetli bir karardır. Ayrıca uzlaşma kurumunun getiriliş amacına da çok uygundur.

V.U.K. Ek Madde 9'a göre; daha önce 376'ncı madde hükümlerinden yararlanan mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma kurumundan faydalanmasını engellemiştir. Çünkü her iki kurumun amacı da ihtilafı ortadan kaldırmaya yöneliktir ve ihtilaf 376'ncı madde gereğince ortadan kalktığından tekrar ikinci bir işleme gerek kalmamıştır.

C. Uzlaşmanın Adli Yargı Açısından Sonuçları

V.U.K'nun Ek 6'ncı maddesinde, mükellef veya adına ceza kesilen kişinin dava açamayacağı ve şikayette bulunamayacağı belirtilmektedir. Bundan, sanki, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, uzlaşma tutanaklarıyla tespit edilen hususlar hakkında idarenin dava açma ve şikayette bulunma hakkının olduğu sonucu çıkmaktadır. Eğer idarenin dava açma hakkı var ise, aynı hak mükellef veya adına ceza kesilen için de geçerli olmalıdır. Ek 6'ncı maddenin bu şekilde düzenlenmiş olması uzlaşma müessesesini zaten idarenin önermiş bulunmasının bir sonucudur. İdare mükellefe anlaşma elini uzatmaktadır. Bu nedenle, uzlaşmadan sonra idarenin ihtilaf yaratması anlamsız bir davranış olacaktır.

Ancak yargı organlarının bir çok kere, uzlaşma sonrası yargı organlarında açılan davalarda mükelleflerin haklılığı yönünde kararlar verdiğini görüyoruz. Örneğin vergi kaçakçılığı dolayısıyla mükellefle idare arasında ortaya çıkan sorunların uzlaşma yoluyla çözümlenmesi sonucunda, idarenin V.U.K'nun 359, 360 ve 367'nci maddeleri gereğince bu suçları yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirmesi zorunluluğu vardır.

İşte bu durumlarda mevcut cezalar vergi hukuku ilkelerine göre indirime tabi tutulurken, ceza hukuku ilkeleri esas alınarak yargılama yoluna gidilmektedir. Öte yandan, V.U.K'nun Cumhuriyet Savcılıklarına yüklediği görev gereği Savcılıklar, 344/1-6'ncı bentlerine giren bir fiil nedeniyle kaçakçılık suçunun işlendiğini denetim elemanlarının raporları dışında herhangi bir yolla öğrendiklerinde ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme istemek zorundadırlar.

Uzlaşma ile sağlanan barış (ortadan kalkan ihtilaf), el sıkışılan hususlar vergi ve vergi cezalarının tutarları ile sınırlıdır. Aksi takdirde kanun koyucu uzlaşma komisyonlarına yargı organı niteliği kazandırmış olurdu ki, bu durumun yargının bağımsızlığı karşısında düşünülmesi dahi mümkün değildir (45)

Yoksa, mükellefler salt ceza davasından kurtulmak için uzlaşma yolunu tercih edeceklerdir. Diğer yandan, bu anlayış uygulamada mükellefler arasında çelişkili sonuçlar doğuracaktır. Kaçakçılığa teşebbüs suçunu işleyenler ceza davasına muhatap olup, gerekli cezalara çarptırılırken, kaçakçılık suçunu işleyenler suçun tüm unsurlarıyla ortaya çıkmasına rağmen uzlaşmak suretiyle ceza davasından kurtulabileceklerdir.

İşte tüm bu nedenlerden dolayı, uzlaşma kurumuna gerçek anlamda bir etkinlik kazandırılmak isteniyorsa öncelikli olarak uzlaşma sonucu kesin hüküm ifade eden uzlaşma tutanakları uygulamaya konulmalı ve adli yargıda dava açılması yoluna gidilmemelidir.Bu da ancak ilgili kanuna yapılacak bir ilave madde ile düzenleme sayesinde olacaktır.Yoksa idare açısından adli yargı yolu açık olduğu sürece kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçunu işleyerek uzlaşma talebinde bulunacak mükellefler için caydırıcı bir etki yaratacaktır.

---

45) Lütfi Tanrıkulu, "Uzlaşma Kamu Davası Açılmasını Gerektiren Kaçakçılık Suçlarını Ortadan Kaldırır mı?" Vergi Dünyası, Aralık 1993, Sayı:148, s.50.

Bu nedenle uzlaşmayı teşvik etme açısından, V.U.K'nun 367 ve 359'uncu madde hükümlerinin, uzlaşmanın sağlanması halinde uygulanmayacağı şeklinde, ayrı bir fıkra eklenmesi daha uygun olabilir.

D.Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi ve Cezalarda Ödeme

İkmalen veya re'sen yapılan cezalı tarhiyatlar için uzlaşma yolunu tercih eden mükellef ya da ceza muhatabı, uzlaşmanın sağlanıp sağlanamamasına göre farklı sürede ödemede bulunmaktadır. V.U.K. Ek Madde 8'de, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların nasıl ödeneceği, uzlaşmanın vaki olup olmamasına göre belirtilmiştir.

1. Uzlaşmanın Sağlanması Halinde Ödeme

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar, vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse, ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Burada, uzlaşma tutanağının, vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliği durumunda, vergiler için özel ödeme zamanlarını düzenleyen V.U.K.'nun 112'nci maddesi gereğince taksit süreleri içinde ödenmesi gerekirken, cezalar için ise yine aynı kanunun 368'nci maddesi hükmünün uygulanması esastır. Eğer, ödeme zamanları kısmen ya da tamamen geçtikten sonra, tutanak tebliğ edilmiş ise, tüm vergi ve cezalar için, sadece V.U.K.'nun 368'nci maddesi hükmü gereğince her ikisinin de bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Kanuni ödeme zamanı geçmiş olan vergi ve cezaların ödeme vadesi, uzlaşma tutanağının tebliğ edilmesi ile belli olduğundan, vergi dairesi tarafından ayrıca ihbarname çıkarılmasına gerek yoktur. Yanlışlıkla ihbarname tebliğ

edilmiş olsa dahi, bu durum kanuni ödeme süresini etkilemez (46). Ancak, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse, o zaman, vergi dairesi daha önce mükellef adına düzenlenerek tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve cezasını bir düzeltme fişi ile uzlaşma tutanağındaki miktara göre düzeltir (47) ve tahakkukunu verir.

Uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı hükümsüz kılmaz. Vadesinde ödenmeyen vergi ve ceza için, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri doğrultusunda takibat yapılır (48).

Bu nedenle, uzlaşmanın sağlandığı durumda, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın öngörülen sürelerde ödenmemesi halinde uzlaşma kurumuyla amaçlanan kamu alacağının bir an önce tahsil amacı gerçekleşmemiş olacaktır. Bu durumda, uzlaşma kurumu tek taraflı işleyen bir sistem haline dönüşecektir (49).

Yine önemli bir konu; uzlaşılan vergi ve cezaların vadesinde ödenmemesi halinde, 6183 Sayılı Kanun'a göre tahsili yoluna gidilecektir. Ancak bu aşamada, mükellef veya ceza muhatabı 6183 Sayılı Kanun'un 48'inci maddesi gereğince tecil talebinde bulunması halinde durum ne olacaktır? Bilindiği gibi uzlaşmanın ana amacı,vergi uyuşmazlıklarını en kısa sürede idari aşamada sonuçlandırarak vergi ve cezanın bir an önce tahsilini sağlamaktır. Bu durumda, uzlaşılan vergi ve cezanın ayrıca tecil edilmesi hazine ve mükellef yararına yapılan bir hukuki işlemin mükellef yararına olan başka bir hukuki işlemle nimet külfet prensibi yönünden bağdaşamayacağı sonucunu doğuracaktır (50). Ancak, bu konu idari bir konu olduğu için kesin birşey söyleme olanağı yoktur.

---

46) Harun Saygılı, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü", (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1988), s.81-82.
47) Aksoy, a.g.e., s.164-165.
48) Ahmet Esen, Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Erk Basımevi, Ankara 1983, s.154.
49) Ali Demir, "Uzlaşma Müessesesinden Beklenen Faydanın Sağlanabilmesi İçin İki Öneri", Vergi Dünyası, Aralık 1988, Sayı:88, s.43.
50) İhsan Akköy, "Uzlaşma", Vergi Dünyası, Yıl:1, Sayı:3, s.10-11.

2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde Ödeme

Uzlaşmanın temin edilememesi ya da görüşmeler sonunda vergi ve ceza miktarları konusunda anlaşmanın olmaması, uzlaşmanın sağlanamamış olmasıdır. Bu durumda vergi ve cezaları, V.U.K.'nun 112 ve 368'inci madde hükümleri ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 8'nci bendine göre ödenir.

V.U.K.'nun 112'nci maddesine göre ikmalen veya re'sen tarholunan vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde ödenir. Eğer taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Vergi cezalarında ise durum daha değişiktir. Şöyleki, eğer cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten; dava açılmışsa Vergi Mahkemesi Kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliği tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Ancak, vergi mahkemesinde dava açılmak suretiyle 2577 Sayılı İ.Y.U.K.'nun 27'nci maddesinin 8'nci bendine göre tahsili durdurulan vergilerden, taksit süresi geçenler, Vergi Mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenirler.

D. Uzlaşma Kurumunun Uygulama Esasları

V.U.K. Ek Madde 10'da, uzlaşma kurumunun uygulanması ve diğer hükümlerin tüzükle yürütüleceği,belirtilmiş olmasına rağmen, çalışmamızın yapıldığı zamana dek, tüzük çıkarılma gereği duyulmamış olacak ki, böyle bir tüzük çıkarılmamıştır.

Üçüncü Bölüm

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (Uzlaşma), bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra yapılan uzlaşmadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ise olay henüz vergi dairesine intikal etmeden önce, inceleme elemanı (veya/uzlaşma komisyonu) ile mükellef arasında yapılmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi sistemimize, 213 sayılı V.U.K.'na 3239 Sayılı Kanun'un 33'üncü maddesiyle eklenen Ek 11'inci madde ile getirilmiştir. Bu madde, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin belirlenmesini yönetmelikle düzenlenmiş ve ilgili yönetmelik 16.2.1987 gün ve 19374 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış (1) ve 1.3.1987 tarihinde yürürlüğe girerek, vergi hukukumuz içindeki yerini almıştır.

Bu nedenle, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma'yı tamamlayan ve sistemin bütünlüğünü sağlayan bir kurum (2) niteliği taşımaktadır.

II. KONUSU ve KAPSAMI

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı, yönetmelikte,"Maliye Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil)" olarak belirlenmiştir, ancak konusu bakımından herhangi bir belirleme yapılmamıştır (3). Ancak, yönetmeliğin 2'nci maddesinin başlığı "Kapsam" adını taşımasına rağmen, içeriği, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin konusu ile yakından ilgilidir.

---

1) Turgut Candan, "Uzlaşma XXII", Maliye Postası, Yıl:13, Sayı:292, 1 Kasım 1992, s.42.
2) Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt:XXXIII, Sayı:3, Yıl:1986, s.101.
3) Nahit Kitiş, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", Vergi Dünyası, Sayı:96, Ağustos 1989, s.4.

Ek Madde 11'de, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin vermekle sadece Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'da sözkonusu yetkisini, kendisine bağlı vergi daireleri yönünde kullanarak, uzlaşma yapılabilmesini, bu vergi dairelerinin tarha yetkili oldukları vergiler ile bu vergilere ilişkin vergi cezalarıyla sınırlamıştır.Dolayısıyla, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve bunların muavinleriyle Gelirler Kontrolörleri'nden oluşan Merkez İnceleme Elemanları ile ilin en büyük Malmemuru, Vergi Denetmenleri(Kontrol Memurları) ve Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılan vergi incelemelerine dayanılarak salınan vergi ve cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun kapsamına girmektedir (4).

V.U.K.'nda vergi incelemelerine dayanılarak yapılabilecek tarhlara ait yöntemler bellidir. Bunlar da; ikmalen ve re'sen vergi tarhı yöntemleridir. Bu tarh yöntemleri dışında kalan, beyannameye ve tahrire dayanan tarhlarla, mükerrer 30'uncu madde gereğince idarece yapılan tarhlara konu edilecek vergiler ve cezaları hakkında, incelemeye dayalı olmamaları sebebiyle, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına olanak bulunmamaktadır(5).

V.U.K. kapsamına girmekle birlikte; vergi, resim veya harç niteliğinde olmayan kamu alacaklarının, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmeleri mümkün değildir (6). Ayrıca V.U.K.-nun kapsamına giren tüm vergi resim ve harçlardan da sadece Maliye Vergi Dairelerinin tarh yetkisine girenler tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına dahil edilmiştir. Dolayısıyla, belediye ve il özel idarelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar bu uzlaşmanın dışında kalmaktadır (7).

---

4) Ali Büyükkayalar, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi",Vergi Sorunları Dergisi,Yıl:6,Sayı:1987/II,s.39

5) Candan, "Uzlaşma XXII", s.44.

6) Danıştay 7.Dairesi, 4.6.1990, E:1990/1246, K:1990/1543; V.U.K'nun 112'nci maddesi uyarınca hesaplanan gecikme faizinin, uzlaşmaya konu edilemeyeceği hk.

7) Tugay Yücel,"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Değerlendirmeler", Vergi Dünyası, Sayı:80, Nisan 1988,s.25.

Bununla birlikte; takdir komisyonu kararı üzerine yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalar, yapılan yoklamalar dolayısıyla kesilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile idarece tarhiyat ve bu tarhiyata ilişkin olarak kesilecek cezalar da, tarhiyat öncesi uzlaşma olanaklarından yararlanamayacaktır. Yine Bankalar Yeminli Murakıpları da yaptıkları denetimler sırasında özel bazı durumlarda vergi inceleme raporları düzenleyebilmektedirler. Ancak yönetmelikte, murakıpların merkezi inceleme elemanı olarak sayılmaması nedeniyle anılan raporlara ait vergi ve cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalmasına rağmen, bu raporlara ait vergi ve cezalarda uzlaşma sadece tarhiyat sonrası uzlaşma olarak yapılabilecektir (8).

Veraset ve İntikal Vergisi yönünden tarhiyat öncesi uzlaşma daha başka bir görünüm arzetmektedir. Bilindiği üzere,V.İ.V'nde intikal eden servet unsurlarının bir kısmının değerleri (örneğin; V.U.K.'nun 298'nci maddesinde emsal bedeli ile değerlenecek kıymetler) takdir komisyonunca tesbit edilmektedir. Bu durumda, çıkacak olumlu veya olumsuz farka göre vergi dairesince tarhiyat gerceklestirilmektedir. Bu nedenle V.İ.V'nde mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma hakları elinden alınmaktadır (9). Böylece V.İ.V'nde yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalar bu uzlaşmanın dışında kalmaktadır.

Yine kapsam dahilinde, V.U.K.'nun kapsamına girmeyen gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi, resim ve harçlar da tarhiyat öncesi uzlaşmanın dışında kalmaktadır.

---

8) Yücel, a.g.m., s.26.

9) Mehmet Tan, "Veraset ve İntikal Vergisinde Tarhiyat ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", Mevzuat Dergisi, Yıl:1, Sayı:9, s.24.

III. UZLAŞMA KOMİSYONLARI

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre, uzlaşma komisyonları; incelemeyi yapan elemanın merkezi veya mahalli inceleme elemanı olmasına, incelemenin yapıldığı yere,incelemenin bağlı bulunduğu birime göre, farklı şekillerde oluşturulabilmektedir.

V.U.K.'nun 135'nci maddesinde incelemeye yetkili kişiler sayılmıştır. Buna göre; hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri, ilin en büyük malmemuru (defterdar), vergi kontrol memurları, vergi dairesi müdürleri ile; 3418 Sayılı Kanunun 31'nci maddesi ile V.U.K.'nda yapılan değişiklikle;maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri incelemeye yetkili elemanlar olarak sayılmıştır.

Bu inceleme elemanlarından, hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri merkezi inceleme elemanı olarak nitelendirilirken; defterdar, vergi dairesi müdürleri ile vergi kontrol memurları da mahalli inceleme elemanı olarak görev yapmaktadırlar.

A. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma komisyonlarının Oluşturulması

Yukarıda da belirtildiği gibi; merkez inceleme kuruluşları; Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ile Gelirler Kontrolörleridir. Bu kuruluşlar, uzlaşmayı, kendi kuruluşları içinde oluşturacakları uzlaşma komisyonları aracılığıyla gerçekleştireceklerdir.

Buna göre; vergi incelemesi Maliye Müfettişi tarafından yapılmış ise bu inceleme için Teftiş Kurulu'nca yine Maliye Müfettişlerinden; vergi incelemesi, hesap uzmanı tara-

fından yapılmışsa bu inceleme için Hesap Uzmanları Kurulunca Hesap Uzmanlarından; vergi incelemesi Gelirler Kontrolörü tarafından yapılmış ise Gelirler Genel Müdürlüğü'nce Gelirler Kontrolörlerinden oluşmak üzere tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları oluşturulacaktır (10).

1. Devamlı Çalışma Yerlerinde Yapılan İncelemeler İçin Kurulacak Komisyonlar

Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yani grup merkezlerinde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu;

- Vergi incelemesini yapan elemanın kurul mensubu olması halinde, ilgili kurul başkanlığınca belirlenecek bir başkan ve iki üye olmak üzere kurul mensubu üç merkez inceleme elemanlarından,
- Vergi incelemesini yapanın, gelirler kontrolörü olması halinde, Gelirler Genel Müdürlüğü'nce tespit edilecek bir başkan ve iki üyeden oluşmak üzere, üç Gelirler Kontrolöründen oluşur.

Kurul ve Genel Müdürlük, merkez inceleme elemanlarının devamlı çalışma (inceleme) yerlerinde grup başkanlıklarının bulunması halinde, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında görev alacak merkezi inceleme elemanlarının belirlenmesi yetkisini bu grup başkanlıklarına devredebilir (11). Ayrıca, merkez inceleme elemanlarının devamlı çalışma yerlerinde yapılan vergi incelemeleri dolayısıyla, mükelleflerden gelen tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin çok olması halinde, birden fazla komisyonun kurulabileceğine yönetmelikte yer verilmiştir (12).

---

10) Ferdiye Yeni, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", Mevzuat Dergisi, Yıl:2, Sayı:13, s.22.

11) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Md.5.

12) Büyükkayalar, a.g.m., s.40.

2. Geçici Çalışma Yerlerinde (Turnelerde) Yapılan İncelemeler İçin Kurulacak Komisyonlar

Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde (turnelerde) yaptıkları vergi incelemesi nedeniyle kurulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu; ekip başkanının başkanlığı altında, vergi incelemesini yapan elemanın dışında, başkan dahil üç merkez inceleme elemanından (ki bu elemanlar, incelemeyi yapan elemanın mensup olduğu merkezi inceleme kuruluşunun elemanlarından) oluşur.Ancak,uzlaşma komisyonunun merkezi inceleme elemanlarından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde, komisyon üyeleri, iki merkez inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) oluşur.

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

Öte yandan sözkonusu yönetmelik hükümlerine göre, vergi incelemesini yapan merkezi inceleme elemanları, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına üye olamazlar, ancak toplantılara açıklamalarda bulunmak üzere çağrılabilirler.

İncelemenin ekip tarafından birlikte yapılması halinde, incelemeyi yapan ekibin başkanı dahil diğer üyeleri de uzlaşma komisyon üyesi olamazlar (13). Ancak, uzlaşma komisyonu toplantısına, yapılan inceleme hakkında bilgi vermek ve açıklamalarda bulunmak üzere katılabilirler.

Vergi incelemesinin gerek tek inceleme elemanı tarafından, gerekse bir ekip tarafından yapılması halinde; ekibe mensup inceleme elemanlarının oluşturulacak tarhiyat

---

13) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Md.5.

öncesi uzlaşma komisyonlarında üye olarak görev alamamalarının nedeni, bu komisyonların, incelemeyi yapan elemanın etkisi altında kalmadan objektif bir değerlendirme yaparak sonuca varmak için getirilmiş bir düzenlemedir (14).

B. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturulması

Mahalli inceleme elemanları, ilin en büyük mal memuru olan Defterdar, Vergi Kontrol Memuru ve Vergi Dairesi Müdürüdür.

Bu inceleme elemanlarının, il merkezinde veya il merkezi dışındaki ilçelerde yapmış oldukları vergi incelemeleri ile ilgili olarak kurulacak olan uzlaşma komisyonu; Defterdarın başkanlığında, incelemeyi yapan vergi kontrol memurunun dışında, bir başka vergi kontrol memuru ile, ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. İncelemeyi yapan eleman, açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma görüşmelerine katılıp bilgi verebilir.

İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde, defterdar komisyon üyesi olarak, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya gelir müdürünü seçebilir.

Defterdarın herhangi bir nedenle tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu toplantılarına başkanlık edememesi halinde, yerine başkan olarak, defterdar yardımcısı veya gelir müdürlerinden birisini vekil olarak tayin eder (15).

Vergi dairesi müdürünün ise, komisyon toplantılarına katılması zorunlu olup, yerine vekaleten üye tayin etmesi sözkonusu değildir. Ancak, izin, hastalık veya başka bir

---

14) Büyükkayalar, a.g.m, s.41.

15) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Md:6.

nedenle olmaması halinde, ilgili vergi dairesi müdürü olarak, vergi dairesi müdürüne vekalet eden kişi toplantılara katılır (16).

Tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin fazla olması veya gerek görülen diğer hallerde, birden fazla mahalli uzlaşma komisyonu kurulabilir. Komisyon kurma yetkisi ise, Defterdara aittir.

C. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturulması

Vergi incelemesini yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine incelemeyi yapan elemanın bağlı olduğu kurul veya genel müdürlük, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bu durumda, bölgesel uzlaşma komisyonunun üyeleri, ilgili kurul veya Genel Müdürlük tarafından tespit edilir (17).

IV. UZLAŞMA SÜRECİ

A. Uzlaşma Talebi ve Süresi

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde, nezdinde inceleme yapılan kimsenin, bizzat kendisi veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri aracılığıyla) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması gerekir(18).

Uzlaşma talebinin, inceleme sırasında düzenlenecek inceleme tutanağında, mükellefin veya vekilinin veya kanuni

---

16) Yeni, a.g.m., s.23.

17) Tarhiyat öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Md.7.

18) Tarhiyat öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Md.8.

temsilcinin isteği olarak yer alması konusunun tutanağa aktarılmış olması hali de ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçmektedir (19).

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde süre, iki değişik açıdan ele alınarak açıklanabilir.

1. Mükellef (veya Temsilcisi) Tarafından Uzlaşma İstenmesi Durumunda Süre

Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler (20). Bu durumda, incelemenin başladığı tarihten itibaren incelemenin bittiğine dair düzenlenecek tutanağın imzalanmasına kadar geçen süre içinde, mükellef veya temsilcisi uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Mükellefler, yapılan inceleme sırasında son tutanağın düzenlendiği güne kadar, tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediklerini inceleme elemanına beyan edip,bu hususu tutanağa geçirtebilirler. Ayrıca, inceleme elemanı, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediğini sormak ve beyanını son tutanağa veya ayrı bir tutanağa geçirmek zorundadır (21).

2. İnceleme Elemanı Tarafından Uzlaşmaya Davet Durumunda Süre

İnceleme elemanı tarafından mükellefin bilgisi dışında mükelleften herhangi bir defter, belge ve döküman istenmeden harici bilgilere dayanılarak yapılan incelemelerde

---

19) Büyükkayalar, a.g.m., s.42.

20) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Md.9.

21) Kitiş, a.g.m., s.5.

inceleme elemanının mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşmaya davet etmesi halinde, sözkonusu davet yazısının tebliğinden itibaren en geç onbeş gün içerisinde ilgililer uzlaşma talebinde bulunabilme hakkına sahiptirler (22). Bu son durumla ilgili süre, tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 9'uncu maddesinin son fıkrasında da belirtilmiştir.

B. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Merci

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri; vergi incelemesini yapan kişinin merkez inceleme elemanı olması halinde, incelemeyi yapan elemana, inceleme elemanının bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yapılabilir.

Eğer incelemeyi yapan kişi, mahalli inceleme elemanı ise kendisine, defterdarlık veya Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığı'na yapılabilir. Yetkili merciler dışındaki makamlara yapılan uzlaşma talepleri geçersiz sayılır (23).

C. Uzlaşma Gününün Tespiti ve Uzlaşma Görüşmelerine Davet

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşmadan en az yedi gün önce (24) mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır (25). Yine, tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği'nin 11'nci maddesi gereğince mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı, herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellef veya ceza

---

22) Büyükkayalar, a.g.m., s.43.

23) Yeni, a.g.m., s.23-24.

24) Tarhiyat öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu Maddesini 19.11.1991 tarih ve 21056 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Yönetmelikle Değiştirem Hüküm.

25) Tarhiyat öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Md.10.

muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Bu durumda da, uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakerelerinin yapılacağı yer ve tarih, muhatabına yine yazı ile uzlaşma gününden en az yedi gün önce tebliğ edilmek zorundadır.

İnceleme elemanı, mükellef veya ceza muhatabına gönderdiği uzlaşma davet yazısına, inceleme raporunun bir örneğini de eklemekle yükümlü kılınmıştır (26). Ayrıca uzlaşma görüşmelerinin yapılabilmesi için, tarhedilecek vergi ve kesilecek ceza miktarının, inceleme elemanı tarafından uzlaşma komisyonu ile mükellefe bu raporda bildirilmesi şartı getirilmiştir (27). Aksi takdirde,uzlaşma yapılması olanaksızdır. Rapor düzenlenmesinin uzun zaman alacağı durumlarda ise, sözkonusu raporun ön rapor şeklinde düzenlenebileceği de, yönetmeliğin ilgili maddesinde belirtilmiştir.

D. Uzlaşma Davetine Uyulmaması

Mükellef veya ceza muhatabının bilinen en son adresine uzlaşmaya davet (uzlaşma görüşmelerine katılma daveti) yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başka bir işlem yapılmayarak, uzlaşma temin edilememiş sayılır (28). Yönetmeliğin 12'nci maddesinden de anlaşılacağı gibi, mükellef veya ceza muhatabına uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi ya da tebliğ edildiği halde uzlaşma görüşmelerine katılmaması veya katılamaması durumlarında uzlaşma temin edilememiş olarak değerlendirilmektedir.

Buradaki, uzlaşmanın temin edilememesi hükmü, daha önce uzlaşma talebinde bulunupta uzlaşma komisyonunun,uzlaşma

---

26) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Md.11.
27) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Md.13.
28) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Md.12.

görüşmelerine katılmaya davet yazısına uymayan kişileri bağlayıcı hükmü vardır.

Ancak, yönetmeliğin 12'nci maddesinin; inceleme süresi içinde bir yazıyla tarhiyat öncesi uzlaşma istemediğini bildiren veya inceleme esnasında, inceleme elemanınca düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma tespit tutanağında, tarhiyat öncesi uzlaşma istemediğini beyan eden mükellef veya ceza muhatabını bağlayıcı hükmü yoktur.

E. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Karar Yeter Sayısı

Yönetmeliğe göre uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanır ve en az çoğunlukla karar verirler (29). Bilindiği gibi komisyon, biri başkan ikisi üye olmak üzere üç kişiden oluşmaktadır. Uzlaşma görüşmelerine bu üç üyenin de katılması zorunludur.

Herhangi bir nedenle üyelerden birinin toplantıya katılamaması durumunda, katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilerek, komisyon üyeleri tamamlanmış olur.

F. Uzlaşma Görüşmeleri ve Tutanak Düzenlenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu ile mükellef veya ceza muhatabı, davet yazısında belirtilen gün ve saatte, uzlaşma görüşmelerinde bulunmak üzere toplanırlar.

Müzakereler sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde, durumu tespit eden tutanak, uzlaşma komisyonu üyeleri ile mükellef veya adına ceza kesilenler tarafından imza olunur. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilirken, bir nüshası da üç gün içinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili

---

29) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Md.14.

vergi dairesine gönderilir (30).

Uzlaşma temin edilemediği veya vaki olmadığı takdirde, bu konuyu belirtmek üzere yine bir tutanak düzenlenir. Bu tutanağın da bir nüshası, mükellef veya ceza muhatabına, uzlaşma görüşmelerine katılmışsa elden, katılmamışsa posta ile gönderilerek tebliğ edilir.Durumu tespit eden bu tutanak, aynı zamanda, incelemeyi yapan kişiye de tebliğ edilmek zorundadır. Çünkü, uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde,inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında ve inceleme raporunda belirtmek durumundadır. Daha sonra bu bilgiler vergi dairesine, ilgili inceleme elemanınca yazı ile gönderilir.

V. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN SONUÇLARI

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun doğurduğu sonuçları üç açıdan ele alıp incelemek, konunun kesin sınırlarını belirlemek açısından faydalı olabilir. Bu nedenle, çalışmamızın bu bölümünde tarhiyat öncesi uzlaşma istenmemesi halinde ortaya çıkan sonuçları, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması (temin edilememesi) halinde ortaya çıkan sonuçları ve son olarak da uzlaşmanın sağlanması halinde ortaya çıkan sonuçları incelemeyi uygun gördük.

A. Uzlaşma İstenmemesinin Sonuçları

Uzlaşma kurumunun en belirgin özelliği, mükellef ya da ceza muhatabının, adına salınan vergi ve kesilen vergi cezası için uzlaşma yoluna gitmek zorunluluğu yoktur. Bu nedenle uzlaşma kurumu isteğe bağlı seçimlik bir yoldur.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada da, ister mükellefin bilgisi dahilinde isterse bilgisi dışında olsun uzlaşmaya gitme

---

30) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Md.15.

zorunluluğu yoktur. Hatta mükellef ya da ceza muhatabı, inceleme elemanı tarafından uzlaşmaya davet edilmesi halinde dahi, davetiyenin tebliğinden itibaren 15 gün içinde talepte bulunmaması veya cevap vermemesi halinde de uzlaşma istemediği kabul edilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemeyen vergi mükellefi veya ceza muhatabı, vergi dairesi tarafından kendilerine tebliğ edilen vergi ve ceza ihbarnamelerini aldıktan sonra 30 gün içinde şu yollara başvurabilirler (31):

a) Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir,
b) V.U.K.'nun 376'ncı maddesine göre ceza indiriminden yararlanabilir,
c) Vergi tarhiyatının veya ceza uygulamasının veya her ikisinin kaldırılması için vergi mahkemesine başvurabilir,
d) Tarhiyat sonrası uzlaşma istenildiği halde uzlaşma sağlanamazsa, bu durumu tespit eden tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün içinde yine vergi mahkemesinde dava açabilir.

Vergi mükellefi veya ceza muhataplarının tarhiyat öncesi uzlaşma istememelerinin temelinde psikolojik nedenler de rol oynayabilir.

B. Uzlaşma Sağlanamamasının Sonuçları

Uzlaşmanın sağlanamamış olması kavramı, uzlaşma komisyonunda yapılan görüşmeler sonunda, tarafların belli rakamlar üzerinde anlaşamamalarını ifade eder. Ayrıca; mükellef veya adına ceza kesilenin, bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının (uzlaşmanın yapılacağı yer, tarih ve saati bildiren yazı) tebliğ edilememesi veya tebliğ edilmesine rağmen, ilgilinin komisyon toplantısına katılmaması ya da katıldığı halde

---

31) Aksoy, a.g.e., s.140.

uzlaşma tutanağını itirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Vergi hukuku açısından, uzlaşmanın temin edilememesi uzlaşmanın sağlanamaması ile aynı mahiyettedir, bu nedenle de uzlaşma sağlanamaması ile aynı sonucu doğururlar (32).

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğine göre, uzlaşma sağlanamamasının en doğal sonucu tarhiyat sonrası uzlaşma yolunun da kapanmış olmasıdır.İlgili madde de,"tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler veya cezaya muhatap olanlar verginin tarhından veya cezanın kesilmesinden sonra V.U.K.'na 205 Sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle eklenen bölümde belirtilen esaslar çerçevesinde uzlaşma talep edemezler" (33) denilmektedir. Böyle sınırlama getirmenin sebebi, mükellefler veya adına ceza kesilenlerin iyi niyetle hareket etmedikleri ve idare ile uzlaşmayı amaçlamadıkları, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamamasından anlaşılmaktadır (34).Uzlaşma talep ederek, uzlaşmaya yanaşmayan bir mükellef ise, vergi kanunları açısından iyi niyetli ve ciddi sayılamaz. Bu bakımdan, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda uzlaşamayan bir mükellefe artık tarhiyat sonrası uzlaşma yolu da kapatılmıştır.

Bu konuda Danıştay 3. Dairesinin 8.11.1990 tarih, 1988/2613 Sayılı Esas ve 1990/3090 nolu kararı da bu yöndedir. İlgili kararda, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine uzlaşma komisyonu ile yükümlü uzlaşma görüşmelerine katılmışlar ancak uzlaşma gerçekleşmemiştir. Bunun üzerine yükümlü tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmuşsa da bu talebi uygun görülmemiştir. Alınan olumsuz cevap üzerine yükümlü dava açma yoluna gitmiş ve mahkemece talebi yerinde görülmüştür. Ancak Danıştay'a intikal eden davada mahkemenin kararı

---

32) Aksoy, a.g.e., s.142.

33) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Md.17.

34) Büyükkayalar, a.g.m., s.47.

reddedilerek tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması halinde tarhiyat sonrası uzlaşma olanaklarından yararlanılamayacağı yönünde karara varılmıştır.

Vergi dairesi tarafından düzenlenerek mükellef veya ceza muhatabına tebliğ edilen vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yine, V.U.K.'nun 376'ncı maddesine göre ceza indiriminden yararlanabilir ve de vergi mahkemesinde dava açabilir (35). Bu haklar 30 günlük süre ile sınırlıdır. Bu süre geçtikten sonra bu haklardan da yararlanma olanağı ortadan kalkar.

C. Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, tarafların ödenecek vergi ve cezaların miktarları konusunda anlaşmaları, uzlaşmanın sağlanması olarak ifade edilir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinde de belirtildiği gibi, taraflar arasında uzlaşma yapılması kesin sonuçlar doğurmakta ve dava konusu yapılamamaktadır.İlgili madde de "üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamazlar. Mükellefler veya adına ceza kesilenler bu yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında V.U.K.'nun 376'ncı madde hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler,verginin tarhından veya cezanın kesilmesinden sonra yeniden uzlaşma talebinde bulunamazlar" (36).

Kısaca belirtmek gerekirse, uzlaşma sağlanması halinde;

a) Uzlaşmaya konu edilen işlemler, taraflar açısından dava konusu edilemeyeceği gibi, şikayet konusu dahi edilemezler,

---

35) Kitiş, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", s.7.

36) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Md.16.

b) V.U.K.'nun 376'ncı maddesindeki ceza indiriminden yararlanılamaz,

c) Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması halinde, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna gitmek mümkün değildir.

a. İdare Açısından Sonuçları

Çeşitli tarh işlemlerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükellefler ile idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklarına düşülmesi uygulamanın tabii bir sonucudur.

Mükellef ile idare arasında sözkonusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır.

Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhdan öncede anlaşabilme olanağını vermek üzere yeni bir kurum olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu getirilmiştir.

Ancak uzlaşma sağlandıktan sonra idare ile mükellefler arasında çok çeşitli sorunlar da doğmaktadır. Örneğin; tarhiyat öncesi uzlaşma başlığı altındaki V.U.K'nun Ek 11'nci maddesinin ikinci bendinde, uzlaşmanın sonucu hakkında şu ifade yer almaktadır: "Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tesbit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz".

Bu konuya ilişkin Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görüşü şu şekildedir (37): "Kanun maddelerinde yer alan; uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu ve dava konusu yapılamayacağı

---

37) Sakıp Şeker, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Varılması Halinde İdare Adli Yargıda Dava Açabilir mi?", Yaklaşım Dergisi, Yıl:1, Sayı:11, Kasım 1993, s.70-71.

ifadesinden, mükellefin kendi isteği ile kullandığı bir hakkı dava konusu yapamayacağının anlaşılması gerekir. V.U.K'nun 358 ve 359'uncu maddelerinde, anılan kanunun 344'üncü maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yer alan fiilleri işleyenlerin kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüs fiili işlemiş sayılacakları, 367'nci maddesinde ise kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçu işleyenlerin ilgili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi gerektiginin hüküm altına alındığı; ayrıca anılan kanunun 340'ıncı maddesinde kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılan fiiller aynı zamanda Türk Ceza Kanunu'na göre suç teşkil ettiği takdirde, vergi cezası kesilmesinin mezkur kanun hükümlerine tevkifen takibat yapılmasına engel olmayacağının hükme bağlandığı, kaçakçılık suçunun cezalandırılmasının, ceza mahkemelerine ait olduğu, idareye düşen görevin bu suçları oluşturan fiillerin tesbit edilerek vergi ziyaından ayrı olarak cezalandırılabilmeleri için suç duyurusunda bulunulmasından ibaret olduğu" şeklindedir.

b. Adli Yargı Açısından Sonuçları

Yargıtay 9. Ceza Dairesi muhtelif kararlarında, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde vergi ziyaına neden olan fiilin suç sayılamayacağı ve hiç bir mercie şikayette dahi bulunulamayacağından bahisle, sanıklar hakkında oybirliği ile "bozma" veya "beraat" kararları vermiştir. Yargıtay 9. Ceza Dairesinin konuya ilişkin karar özetleri aşağıdaki gibidir (38):

- 20.4.1989 tarih, E: 1989/55, K: 1989/2079 Sayılı Kararı: "Salınan vergi ve cezalar için yükümlünün tarhiyat öncesi uzlaşma isteği uzlaşma komisyonunca kabul edilerek uzlaşmaya varılması halinde kaçakçılık suçundan dolayı dava açılmasına olanak yoktur".

---

38) Lütfi Tanrıkulu, "Uzlaşma Kamu Davası Açılmasını Gerektiren Kaçakçılık Suçlarını Ortadan Kaldırır mı?", "Vergi Dünyası, Aralık 1993, Sayı:148, s.47-48.

- 31.1.1990 tarih, E: 1989/3566, K: 1990/484 Sayılı Kararı: "İbraz edilen tasdikli fotokopilerden sanık ile ..... Defterdarlığı tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu arasında uzlaşmaya varıldığının anlaşıldığına göre 213 Sayılı Kanun'a 3239 Sayılı Kanun'un 33'üncü maddesi ile eklenen Ek 11'inci madde ikinci fıkrası uyarınca fiilin suç sayılmayacağı düşünülmeyerek yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması, kanuna aykırı ve sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı (bozulmasına) oy birliği ile karar verildi".

Diğer örnekler de şu şekildedir(39):

- 8.6.1989 tarih, E: 1989/1464, K: 1989/3058 Sayılı Kararı: "Sanık tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş olup, polise verdiği ifadede uzlaşma ile tahakkuk ettirilen cezayı maliyeye ödediğini söylediğinden, bu husus araştırılarak 213 Sayılı Kanun'un (...) Ek 11'nci madde ikinci bendi hükmünden yararlanıp yararlanamayacağının tartışılması gerektiğinin düşünülmemesi (...) temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı istem gibi bozulmasına oybirliği ile karar verildi".

- 8.6.1989 tarih, E: 1989/1074, K: 1989/3045 Sayılı Kararı: "... sanığın tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu ile uzlaşmaya gittiği ve uzlaşma gereğince ödeme yaptığı anlaşılmakta olup 213 Sayılı Kanun'un (...) Ek 11'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre uzlaşmaya varan sanık hakkında hiçbir mercie şikayette dahi bulunulamayacağından beraatine karar verilmesi gerektiğinden CMUK'nun 322'nci maddesi gereğince sanığın beraatine oy birliği ile karar verildi".

Gerek idarenin görüşünden gerekse Yargıtay'ın verdiği kararlardan ortada bir çelişkili durumun olduğu görülmektedir. Peki bu çelişki nasıl giderilecektir? Mükellefler uzlaşma

---

39) Şeker, a.g.m., s.71.

kurumundan faydalandıktan sonra haklarında ayrıca kamu davası açılması olayı karşısında nasıl davranacaklardır? Bu durum elbette uzlaşma kurumuna başvuru sayısını azaltıcı bir etki yaratacaktır. Ayrıca belirli aralıklarla çıkarılan vergi ceza affı yasalarında veya V.U.K'nun 371'inci maddesi gereğince pişmanlık ve islah müessesesinden yararlanan mükellefler hakkında nasıl adli yargıda dava açılmıyorsa bu yolu deneyen mükellefler hakkında da dava açılmaması gerekir.

Başka bir ifadeyle,kaçakçılık ya da kaçakçılığa teşebbüs suçu sayılan fiiller nedeniyle, ayrıca vergi ve ceza kesildiği durumlarda, tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilip, uzlaşılması halinde mükellef ya da sorumlu hakkında hapis cezası uygulanmamaktadır (40).

Ancak bu durum ilave veya düzenleyici bir kanunla kolayca çözümlenebilir. Bunun yolu da, Ek 11'inci maddedeki ikinci fıkra hükmü ile ilgili olmaksızın, ya aynı maddede uzlaşmanın sağlanması sonucunda 367 ve 359'uncu madde hükümlerinin uygulanmayacağı şeklinde ayrı bir fıkra ile ya da 367'nci maddede yapılabilir (41).

Bu konuda verilmiş kararlar henüz Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'na bağlanmadığından idare ile yargı arasındaki görüş ayrılığı devam edip gitmektedir.

VI. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMADA ÖDEME VE GECİKME FAİZİ

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın, tarhiyat sonrası uzlaşmadan, ödeme bakımından herhangi bir farklı yönü sözkonusu değildir.

Bu nedenle, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda düzenlenerek taraflarca imzalanan uzlaşma tutanağı, vergi ve

---

40) Şükrü Kızılot, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Varılması Halinde Hapis Cezası Kalkar mı?", İSMMMO Aylık Yayın Organı, Yıl:1, Sayı:5, Temmuz 1991, s.21.

41) Tanrıkulu, a.g.m., s.51.

cezalarının ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir (42).

Kanuni ödeme vadesi geçmiş olan vergi ve cezaların ödeme vadesi tutanağın tebliği ile belli olduğundan ayrıca ihbarname çıkarılması sözkonusu değildir. Uzlaşma tutanağının tebliği belli hale gelen vadede ödeme yapılmadığı takdirde ödeme emri çıkarılarak 6183 sayılı kanun hükümleri uyarınca takibat yapılır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyat öncesi uzlaşmada da, üzerinde uzlaşmaya varılmış olan vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi durumunda, uzlaşma geçersiz sayılmaz (43). Sadece, yukarıda da belirtildiği gibi 6183 Sayılı Kanun'a göre takibat işlemleri yapılarak vergi veya cezanın tahsilatı gerçekleştirilmeye çalışılır.

Ayrıca,3239 Sayılı Kanun'un 8'inci maddesi gereğince, vergi idaresinin 1.1.1986 tarihinden başlamak üzere, uzlaşılan vergilerden de gecikme faizi alması yükümlülüğünü üstlenmiş olması uzlaşma kurumuna yeni bir boyut getirmiştir. Bu duruma göre, gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin kanuni vade tarihinden itibaren, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır.

Gecikme faizi uzlaşmadan sonra, vergi dairesi tarafından hesaplanması nedeniyle uzlaşma kapsamında bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmayı kabul eden mükelleflerin en önemli sorunu, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza ile birlikte aynı zamanda uzlaşmanın sağlandığı güne kadar olan gecikme

---

42) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Md.18.

43) Yeni, a.g.m., s.26.

faizini bir aylık sürede ödemek zorunda olmalarıdır (44). Çünkü, yapılan tarhiyat eski yılları kapsıyorsa,gecikme faizi tutarı bazen üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın da üzerine çıkabilmekte, bu da mükellefler açısından daha büyük bir mali yük getirmektedir.

44) Yücel, a.g.m., s.28.

Dördüncü Bölüm

UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRMESİ

I. UZLAŞMANIN FAYDALARI VE KURUMA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

A. Uzlaşmanın Sağladığı Faydalar

Vergi uyuşmazlıklarını yargı yoluna başvurmaksızın, tarafların istek ve iradesine uygun ve kesin olarak sona erdirebilmesi nedeniyle, uzlaşma kurumu; vergiden beklenilen toplumsal yararı zamanında sağlayıcı niteliktedir (1). Bu özelliği sayesinde uzlaşma kurumu, idari yargı yükünün azalmasına, en azından daha da artmasına engel olmaktadır.

Uzlaşma kurumu sayesinde, mükellef ile idarenin karşı karşıya gelerek uyuşmazlık konusunun çözümü üzerinde tartışma olanağına sahip bulunması, ayrıca vergi uygulamasında eğitici ve öğretici bir geleneğin yerleşmesine, vergi uygulayıcılarının (idarenin) mükellefin ödeme yetenek ve güçlerini de bilmelerine yardımcı olacaktır (2).

Bu nedenle uzlaşma kurumunun Türk Vergi Hukukuna getirilmesindeki amaç, kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi, vergi uyuşmazlıklarının hızlı bir şekilde çözüme kavuşturularak mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi ve böylece onların huzura kavuşturulması, kamu alacağının vadesinde hazineye aktarılması ayrıca itiraz ve temyiz mercilerinin (bugünkü Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi, Danıştay) işlerinin kolaylaştırılarak uyuşmazlıkların üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine olanak sağlaması (3) açısından faydalar umulmuştur.

Genel bir ifadeyle; uzlaşma kurumu yoluyla mükellefin konuya ilişkin ifadeleri gerçek kazancın tespitine yardımcı

---

1) Turgut Candan, "Uzlaşma I", Maliye Postası, Yıl:13, Sayı:271, s.62.
2) İsmet Cantürk, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", İSO Dergisi, Yıl:5, Sayı:58, Aralık 1970, s.39.
3) Metin Ergin, "Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı:71, Eylül-Ekim 1984, s.45'den Millet Meclisi Tutanak Dergisi, c.12, 1963.

olacak ayrıca mükellefle ilişki kurularak, onun gerçek ödeme gücü tesbit edilebilecek ve canı yanmadan tahsilat gerçekleştirilebilecektir. Yine mükellefle diyalog kurarak ve bir anlamda onu ikna ederek cezanın ödenmesini sağlamak, ceza uygulanmasına saygınlık kazandıracak ve mükellefin cezadan (ileriki dönemlerde) kaçınmasını temin edecektir (4).

Uzlaşma kurumunun faydalarını, verginin tarafları ve yargı organları açısından ortaya koyarak açıklamak daha uygun olabilir.

1. Mükellef Açısından

Uzlaşma, mükellefle hazineyi işbirliğine davet eden ve bu işbirliğini fiilen gerçekleştiren modern bir kurum olarak bilinmektedir. Uzlaşma daha çok idare yönünden bir ödün kurumudur.Nedeni ise, yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergi ve cezada bir artış olduğu bugüne dek rastlanılan bir durum olarak görülmemiş olmasıdır. İdare uzlaşma nedeni ile olay üzerine eğilerek ve yükümlünün isteklerini ve özel durumunu dikkate alarak kabul edebileceği vergi ve ceza miktarını tayin etmekte, bir kısım vergi ve ceza alacağından vazgeçmektedir. Böylece mükellef vekil tutma, değişik yargı organlarında uğraşma gibi zorluklardan kurtulmakta ve psikolojik bakımdan borçlu olmanın ağırlığını en kısa sürede üstünden atma olanağı sağlamaktadır (5).

Uzlaşma kurumu sayesinde, doğabilecek bir vergi uyuşmazlığı daha ilk aşamada önlenmekte ve mükellefin dava yoluna başvurup kaybetmesi halinde ödemek zorunda kalacağı maddi kayıplar yanında zaman kaybından da tasarruf sağlanmaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sırasında, uyuşmazlık çözümlenmemiş olsa bile, sorun tüm yönleriyle açık bir şekilde tartışı-

---

4) Öcal Gözükara, "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları II",**Vergi Dünyası**,Sayı:130,Haziran 1992,s.27.

5) Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergide Uzlaşma", **Danıştay Dergisi**, Yıl:8, Sayı: 28-29, 1978, s.3.

lacağı için, taraflar uyuşmazlık konusu hakkında bilgi sahibi olmaktadırlar.

Gerçekte uzlaşma kurumunun sağladığı faydaların başında mükelleflerin daha az vergi veya ceza ödemeleri gelmektedir.

Şimdi, mükelleflerin uzlaşma yolunu tercih etmeleri halinde sağlayacakları faydaları şöyle sıralayabiliriz:

a) **Uyuşmazlık Sona Ermektedir:** Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini sağlayan en etkin kurumlardan biridir. Uzlaşma ile vergi uyuşmazlığının sona ermesi mükellef ya da ceza muhatabında psikolojik yönden olumlu bir etki yapmakta, uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ile ilgili sorun çözümlenerek, uyuşmazlık ortadan kalkmaktadır.

b) **Mükellef Daha Az Vergi ve (veya) Ceza Ödemektedir:** Uzlaşma sonucu vergi ve/veya cezada belirli bir miktarda indirim yapılmış olacağından mükellef ya da ceza muhatabı daha az vergi ve/veya ceza ödemiş olacaktır (6). Yargı yoluna başvurulması ve davanın kaybedilmesi halinde, vergi ve ceza aynen ödenecektir. Ayrıca 6183 Sayılı Kanun'a göre belirlenen gecikme faizi oranında bir faizi de ödemek zorunda kalabilecektir.

c) **Ödeme Süresi Uzamaktadır:** Uzlaşma yolu seçilmekle, normal vade de uzamış olmaktadır. Dava açma ya da uzlaşma talebinde bulunma süresinin bitiminden itibaren bir aylık ödeme süresi,uzlaşma talebinde bulunulması halinde işlememekte, uzlaşma sağlandığı takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren de bu bir aylık süre yeniden başlamaktadır. Dolayısıyla uzlaşmanın sağlanması halinde, ödeme süresi bir ay uzamaktadır (7).

---

6) Miktat Keskin, "Uzlaşma Müessesesi ve Uzlaşmanın Uygulanması Üzerine Bazı Düşünceler", Maliye [illegible] Yayınları, Nisan/Mayıs 1987, s.33.

d) Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Vadesinde Ödenmemesi Halinde Uzlaşma Geçersiz Olmamaktadır: Uzlaşmanın sağlanması halinde üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın, buna ilişkin tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.Uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi ise uzlaşmayı geçersiz kılmamakta, ancak, 6183 Sayılı Kanun gereğince işlem yapılmaktadır.

Pişmanlık ve islah ya da cezada indirim talebi ile başvuruda ise, vergi ile pişmanlık zammı ya da vergi ile indirimli cezanın belirlenen süre içinde ödenmesi bu uygulamanın ön koşuludur.Belirlenen sürede gerekli ödemenin yapılmaması hem pişmanlık ve islah hem de cezanın indirim talebini geçersiz kılmaktadır.

Bu nedenle, süresinde ödememenin vergi ve cezadaki indirimi geçersiz kılmaması yönünden de, uzlaşma kurumu mükelleflere ayrı bir avantaj sağlamaktadır.

e) Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi Durumunda Cezalarda İndirim Talebinde (V.U.K. Md.376) Bulunabilme Hakkının Saklı Kalması: Uzlaşma görüşmeleri sırasında, uzlaşmanın sağlanamayacağının anlaşılması durumunda, mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar, uzlaşmadan vazgeçtiğini beyan ederek, V.U.K.'nun 376'ncı maddesi hükümlerinden yararlanmak istediğini açıklayabilir (V.U.K. Ek Madde 9). Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunmakla yine cezalarda indirim hakkından yararlanabilmekte (8) ve de buna karşın, vergi ve ceza ihbarnamelerinin kendisine tebliğ edildikten sonraki bir ay içinde yararlanacağı cezalarda indirimden daha uzun bir sürede ödeme yapmaktadır.

f) Emek, Zaman Kaybı ve Bazı Giderlerin Önlenmesi: Vergi uyuşmazlığının uzlaşma yoluyla idari aşamada çözümlenmesi emek ve zaman kaybını da önlemektedir. Vergi mahkemelerinde

---

8) Keskin, a.g.m., s.56.

dava açılması ve bu davanın sonucuna göre Bölge İdare Mahkemesi ya da Danıştay'da uyuşmazlığın sürdürülmesi önemli ölçüde emek ve zaman kaybına neden olmaktadır. Ayrıca, dava dilekçelerinin hazırlanması ve davanın izlenmesi için yapılan avukatlık ücretleri, harç ve benzeri giderler de uyuşmazlığın maliyetini arttıcı unsurlar olmaktadır.

Bu nedenle, mükellef ya da ceza muhatabı uzlaşma yolunu seçmekle bu gibi giderlerden de kurtulabilmektedir.

2. İdare Açısından

Uzlaşma karşılıklı ödün verme olarak nitelendirildiğinden her iki taraf da uzlaşma görüşmelerinde en iyi sonucu elde etmeye çalışacaklardır. Mükellef veya ceza muhatabı daha az vergi ve ceza ödemek isterken, vergi idaresi vereceği ödün miktarını daha az tutmaya çalışarak daha fazla gelir sağlama kıstasına göre hareket edecektir.

Ayrıca, idare uzlaşma ile vergi alacağının gecikme ve değişik yargı kararları nedeniyle değer aşınmasına uğramasını ve şüpheli hale gelmesini önlemekte, muhtemel giderlerden ve yargı mercilerinde harcanacak zamanları da tasarruf etme olanağını gözönünde bulunduracaktır.

Vergi idaresinin uzlaşma sonucu sağlayacağı faydaları şu şekilde sıralamak mümkündür:

a) **Uyuşmazlık Sona Ermektedir:** Uzlaşma, uyuşmazlık konusu kamu alacağının gecikme veya değişik yargı kararları nedeniyle değer kaybına uğramasını ya da tahsilinin şüpheli duruma gelmesini önleyerek, hazineye kazandırılmasını ve de uyuşmazlığın idari aşamada sonuçlandırılmasını sağlamaktadır.

b) **Emek ve Zaman Kaybı İle Bazı Giderlerden Tasarruf Sağlanması:** Uzlaşma bir yandan idarenin, yargı organlarında emek ve zaman kaybını diğer yandan bazı gider ve ödemelerin

yapılmasını önlemektedir.

İdare, uyuşmazlığın yargı aşamasına gelmesi durumunda, mükellefin açmış olduğu davaya karşı savunma yapmak, dava ile ilgili belgeleri mahkemeye göndermek, mahkemede gerektiğinde hazır bulunmak gibi nedenlerle emek ve zaman kaybına uğrayabileceği gibi, dava ile ilgili çeşitli giderler yapmak hatta yargılamanın sonucuna göre karşı tarafın giderlerini de üstlenmek durumunda kalabilecektir. Bu nedenle uzlaşma yolu mükellefe olduğu kadar idareye de büyük yararlar sağlamaktadır.

c) **Uyuşmazlık Konusu Vergi ve Ceza Kısmen Dahi Olsa Tahsil Edilmektedir:** Uyuşmazlığın uzlaşma yolu ile idari aşamada çözümlenmesi halinde, vergi idaresi uyuşmazlık konusu vergi ve cezayı kısmen dahi olsa tahsil edebilmektedir.

İdare, uyuşmazlığın yargı yoluna intikal etmesi durumunda vergi aslı ile cezayı belki de yıllar sonra tahsil edebilme durumunda kalacaktır. Ayrıca mükellefin, yargılama sonucu davasında kısmen ya da tamamen haklı çıkması veya her hangi bir af yasası ile cezanın önemli bir kısmının kaldırılmasından dolayı, idare, belki de yıllar sonra dahi tahsil edebileceği vergi veya vergi cezasını da tahsil olanağından yoksun kalabilecektir. İşte uzlaşma kurumu bu riski de ortadan kaldırmaktadır.

d) **Tahsilatı Hızlandırıp Zaman Süreci İçinde Kamu Alacağının Değer Kaybı Önlenmektedir:** Uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlığını kısa sürede çözüme kavuşturduğundan, tahsilat aşamasına bir an önce geçilerek, kamu alacağının kısa sürede tahsil edilmesi sağlanmakta ve böylece aşırı enflasyon nedeniyle paranın sık sık değer kaybetmesi (9) sonucu, kamu alacağının enflasyondan göreceği değer kaybı minimum düzeyde olacaktır.

---

9) Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", Danıştay Dergisi, Yıl:9, Sayı:32-33, s.146.

TABLO 1: Enflasyon Oranlarının ve Vergi Ödemelerindeki Gecikmelerin Vergi Gelirlerinin Reel Değerine Olan Etkisi

Aylık Enflasyon Oranları (%)	Verginin Ödenmesindeki Gecikmeler (Aylık Olarak)												
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
0	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
1	1.00	0.99	0.98	0.97	0.96	0.95	0.94	0.93	0.92	0.91	0.90	0.90	0.89
2	1.00	0.98	0.96	0.94	0.92	0.91	0.89	0.87	0.85	0.84	0.82	0.80	0.79
3	1.00	0.97	0.94	0.91	0.89	0.86	0.84	0.81	0.79	0.77	0.74	0.72	0.70
4	1.00	0.96	0.92	0.89	0.85	0.82	0.79	0.76	0.73	0.70	0.68	0.65	0.63
5	1.00	0.95	0.91	0.86	0.82	0.78	0.75	0.71	0.68	0.65	0.61	0.58	0.56
6	1.00	0.94	0.89	0.84	0.79	0.75	0.70	0.67	0.63	0.59	0.56	0.53	0.50
7	1.00	0.93	0.87	0.82	0.76	0.71	0.67	0.62	0.58	0.54	0.51	0.48	0.44
8	1.00	0.93	0.86	0.79	0.74	0.68	0.63	0.58	0.54	0.50	0.46	0.43	0.40
9	1.00	0.92	0.84	0.77	0.71	0.65	0.60	0.55	0.50	0.46	0.42	0.39	0.36
10	1.00	0.91	0.83	0.75	0.68	0.62	0.56	0.51	0.47	0.42	0.39	0.35	0.32
20	1.00	0.83	0.69	0.58	0.48	0.40	0.33	0.28	0.23	0.19	0.16	0.13	0.11
30	1.00	0.77	0.59	0.46	0.35	0.27	0.21	0.16	0.12	0.09	0.07	0.06	0.04
40	1.00	0.71	0.51	0.36	0.26	0.19	0.13	0.09	0.07	0.05	0.03	0.02	0.02
50	1.00	0.67	0.44	0.30	0.20	0.13	0.09	0.06	0.04	0.03	0.02	0.01	0.01

KAYNAK: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, Yıl: 1984, s.320.

Enflasyonun reel vergi gelirleri üzerindeki etkisini göstermek üzere yapılan bir çalışma sonucu hazırlanan bir önceki sayfadaki Tablo: 1'den çarpıcı sonuçlara varmak mümkündür(10).

Tablo, çeşitli enflasyon oranları ve gecikmelere göre hesaplanarak oluşturulmuş ve vergi gelirlerinin sırasıyla 0,1 ay, 2 ay, 3 ay,..... ve 12 aya varabilen gecikmelerle toplandığını varsaymıştır. Gecikmeler tablonun üzerinde yatay olarak gösterilmiştir. Tablo, sol tarafta dikey olarak seçilmiş aylık enflasyon oranlarını göstermektedir. Bir aylık enflasyon oranından başlayarak daha sonra bir aylık olarak % 1, % 2, % 3 ve sırasıyla % 50'ye kadar varmaktadır. Bütün bu oranlar en azından bazı aylar için son yıllarda çeşitli ülkeler tarafından tecrübe edilmişlerdir.

Tablodan da görüldüğü gibi, aylık ortalama enflasyon oranı ne kadar yüksek, ödemelerdeki gecikme ne kadar uzun olursa idarenin toplayacağı verginin reel değerinin uğrayacağı kayıp o kadar büyük olacaktır. Tablodaki satırlarda aşağı doğru inildikçe ve soldan sağa doğru gidildikçe bu durum açıkça görülmektedir.

Örneğin; ortamala bir aylık gecikme sonucunda ve fiyatların ayda ortalama % 1 yükseldiği enflasyonist bir dönemde vergi gelirlerinin reel değeri % 4 azalmaktadır. Eğer enflasyon oranı aylık ortalama % 5'e yükselecek olursa vergi gelirlerinin değeri % 8'ini, % 10'a yükselirse % 32'sini kaybedecektir. Ülkemizde enflasyon oranlarının % 80-90'larda seyrettiği gözönüne alındığında, vergi gelirlerinin reel değerinin çok daha düşük seviyede kalacağı kaçınılmazdır.

Bu nedenle uzlaşma kurumuna işlerlik kazandırmak vergi idaresine olduğu kadar, kamu gelirleri açısından da önemli

---

10) Bu konu için bkz:Vito Tanzi, "Enflasyon, Tahsilattaki Gecikmeler ve Gelir Vergisi Varidatının Reel Değeri", (Çev. Mehmet Ali Özbudun), **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Yıl:1984, s.318-320.

sonuçlar verecektir. Özellikle peşin vergi uygulamasının haklılığı burada daha da anlam kazanmaktadır.

e) Vergi Sistemine Karşı Oluşacak Güvensizlik Ortamı Önlenmektedir: Uyuşmazlığın kısa sürede çözümlenmesi ile idarenin mükellef ile sürekli uyuşmazlık zemininde bulunmasının doğuracağı psikolojik rahatsızlıkların önüne geçilip, vergi sitemine karşı doğması muhtemel bir güvensizlik ortamının yaratılması engellenmekte ve sistemin oturması sağlanmaktadır (11).

f) Gelecekteki Uygulamalara Yön Verebilme Olanağının Sağlanması: Uzlaşma sırasında yapılan görüşmeler sonucunda idare, mükellefin vergileme ile ilgili düşüncelerini öğrenmek suretiyle, gelecekteki uygulamalarına yön verebilme olanağına da kavuşabilmektedir (12). Ayrıca, uzlaşma görüşmeleri sırasında bir uzlaşmaya varılamasa bile, olayın yargı organlarına gitmeden önce enine boyuna tartışılması, her türlü maddi ve hukuki yönlerinin açığa çıkarılması, anlaşılmaz yönlerinin açıklığa kavuşturulması sonunda taraflar birbirini daha iyi tanımış, anlamış ve savundukları fikirlerin kuvvet derecesini tartmış olurlar ve bu suretle ihtilaf konusunda uzlaşma olmasa bile uyuşmazlık konusu olayın yargı organlarına işlenmiş ve açıklık kazanmış olarak gitmesine(13)yardımcı olunmaktadır.

3. Yargı Organları Açısından

Zamanımızda vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergi uygulamasında ortaya çıkan ihtilafların çözümünde, hem vergi mükelleflerine, hem de vergi idaresine itiraz hakkı tanınmakta ve bir mahkeme tarafından, taraflarca ileri sürülen iddia ve itirazların karara bağlanması gerek-

---

11) Harun Saygılı, **"Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü"**, (Basılmamış Y.Lisans Tezi, İ.Ü-SBE, 1988),s.103.

12) Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1990, s.170.

13) Özen Özoymak, **"Uzlaşma Müessesesi"**, **Maliye Ens. Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 14. Seri 1967, s.122.

mektedir (14).

Uzlaşma kurumunda, olayların maddi ve hukuki yönlerinin etraflıca görüşülmesi ve incelenip olayların ortaya konması komisyon çalışmalarının idare ve mükellefin müşavir ve vekilleri açısından eğitici olduğu kadar bir vergi güvencesi de oluşturmaktadır. Uzlaşmaya varılamaması halinde ise, anlaşmazlık konusunda iki tarafın görüşü belirlenmiş olduğundan; idare yönünden dosya üzerinde yargı mercilerinde yapılacak savunma hazırlanmış ve yargının bu dosya için karara varması kolaylaşmış olacaktır(15).

Uzlaşmanın en önemli amacı, vergi ihtilaflarını idari aşamada çözümleyerek, vergi yargı organlarına intikal eden uyuşmazlık sayısını asgari seviyeye indirmektir. Böylece vergi yargı organlarının ve gerekse takdir komisyonlarının iş yükü azaltılarak, daha verimli çalışma imkanı sağlamış olacaktır. Ancak, vergi idaresiyle uyumsuz olan mükelleflerin, çoğu kez, uzlaşma yolunu seçme yerine, vergi mahkemelerinde dava açma yolunu benimsediklerini söyleyebiliriz. Burada maddiyattan çok olayın manevi yönü ağır basar. Amaç davayı kazanmak ve vergi idaresinin haksızlığını kanıtlamaktır (16). Bu gibi davalarda, itilaf konusu olan miktar çoğu kez dava masraflarından bile, daha az olmaktadır. Bu gibi durumların önlenmesi amacıyla, yargı yoluna gidebilmek için vergi ve vergi cezasında bir alt sınır koyulabilir. Bu durum, yargı mercilerinde hak arama özgürlüğünü kısıtlar nitelik taşımasına karşın, mahkemelerin iş yükünü önemli ölçüde azaltarak ellerindeki itilaflı dosyalar üzerinde daha uzun süreli inceleme yaparak, daha sağlıklı kararlar verilmesine de yardımcı olacaktır.

İdari ve adli yargı organlarının iş yoğunluğunu gösteren sayısal veriler yorum yapılmaksızın Tablo:II, Tablo:III ve Tablo:IV'te gösterilmiştir (Sayfa 96,97,98).

---

14) Şerafettin Aksoy, "Vergi Yargısı (Kazası)", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt:39, Sayı:1-4, Temmuz 1980-Eylül 1981, s.269.

15) Behçet Merzi, Vergi Reformu Konusunda Öneriler, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Ankara 1993, s.31.

16) Atakan Aybars,"Uzlaşma Müessesesi ve Mükelleflerin Dava Açma Hak ve Süreleri",Vergi Sorunları,Yıl:5, Sayı:1986/5, s.9.

TABLO II: MAHKEMELERE GELEN DAVA SAYILARI

(1986-1991)

YILLAR	ADLİ MAHKEMELERE GELEN DAVA SAYISI	YARGITAYA GELEN DAVA SAYISI	İDARİ MAHKEMELERE GELEN DAVA SAYISI	DANIŞTAYA GELEN DAVA SAYISI
1986	2.177.051	285.440	74.502	27.089
1987	2.133.033	335.381	84.380	31.614
1988	2.222.134	302.278	98.607	32.472
1989	1.868.409	308.728	131.565	28.759
1990	1.897.640	320.537	148.771	37.880
1991	2.022.278	351.402	129.032	39.200

Not: 1- Yargıtay'a gelen dava sayısı, ceza ve hukuk dairelerine gelen dava sayısı toplamından oluşmaktadır.

2- Danıştay'a gelen dava sayısı idari ve dava dairelerine gelen dava sayısı toplamından oluşmaktadır.

KAYNAK: Maliye Bakanlığı, (BMKGM), GENEL VE ADALET HİZMETLERİ (1980-1993) Ankara, Kasım 1993. s.206 (a).

TABLO III: İDARİ MAHKEMELERE GELEN, ÇIKAN VE KALAN DAVALARIN DAĞILIMI

(1986-1991)

YILLAR	GELEN DAVALAR				Çıkan Dava Sayısı	Kalan Dava Sayısı	Çıkan/Top. (%)
	Geçen Yıldan Kalan Dava Sayısı	Yeni Gelen Dava Sayısı	Bozularak Gelen Dava Sayısı	Toplam Dava Sayısı			
1986	65.723	74.502	868	141.093	76.031	65.062	53.9
1987	65.062	84.380	1.636	151.078	81.643	69.435	54.0
1988	69.435	98.607	2.318	170.360	99.217	71.143	58.2
1989	71.143	131.565	1.937	204.645	115.175	89.470	56.3
1990	89.470	148.771	2.410	240.651	131.539	109.112	54.7
1991	109.112	129.032	3.634	241.778	140.790	100.988	58.2

Not: İdari Mahkemelerdeki dava sayısı, Bölge İdare, İdare, Vergi Mahkemelerindeki dava sayıları toplamından oluşmaktadır.

KAYNAK: Maliye Bakanlığı (BMKGM), Genel ve Adalet Hizmetleri (1980-1993), Ankara, Kasım 1993, s.212.

TABLO IV: İDARİ MAHKEMELERDEKİ GELEN ÇIKAN VE KALAN DAVALARIN
MAHKEME TÜRLERİNE GÖRE DAĞILIMI
(1983-1991)

MAHKEME TÜRÜ	YILLAR	GEÇEN YILDAN KALAN DAVA SAYISI	YENİ GELEN DAVA SAYISI	BOZULARAK GELEN DAVA SAYISI	TOPLAM DAVA SAYISI	ÇIKAN DAVA SAYISI	KALANLAR	ÇIKAN/TOPLAM (%)
	1983							
Bölge İdare		51.830	6.891	-	58.721	33.969	24.752	57.8
İdare		6.346	20.047	12	26.405	12.434	13.971	47.0
Vergi		105.548	32.932	451	138.931	85.704	53.227	61.6
	1984							
Bölge İdare		24.752	8.514	-	33.266	19.517	13.749	58.6
İdare		13.971	20.015	163	34.149	17.049	17.100	49.9
Vergi		53.227	41.366	376	94.969	53.097	41.872	55.9
	1985							
Bölge İdare		13.749	5.625	-	19.374	11.172	8.202	57.6
İdare		17.100	24.901	333	42.334	19.234	23.100	45.4
Vergi		41.872	35.932	365	78.169	43.748	34.421	55.9
	1986							
Bölge İdare		8.202	5.051	-	13.253	8.310	4.943	62.7
İdare		23.100	29.832	248	53.180	25.506	27.674	47.9
Vergi		34.421	39.619	620	74.660	42.215	32.445	56.5
	1987							
Bölge İdare		4.943	3.423	7	8.373	6.385	1.988	76.2
İdare		27.674	34.936	442	63.052	28.664	34.388	45.4
Vergi		32.445	46.021	1.187	79.653	46.594	33.059	58.4
	1988							
Bölge İdare		1.988	10.099	-	12.087	9.482	2.065	74.4
İdare		34.388	41.567	701	76.656	36.657	39.999	47.8
Vergi		33.059	46.941	1.617	81.617	53.078	28.539	65.0
	1989							
Bölge İdare		2.065	15.943	-	18.548	13.512	5.036	72.8
İdare		39.999	57.239	887	98.125	47.798	50.327	48.7
Vergi		28.539	58.383	1.050	87.972	53.865	34.107	61.2
	1990							
Bölge İdare		5.036	18.248	2	23.286	16.438	6.848	70.5
İdare		50.327	55.916	1.270	107.513	53.352	54.161	49.6
Vergi		34.107	74.607	1.138	109.852	61.749	48.103	56.2
	1991							
Bölge İdare		6.848	14.431	-	21.279	18.040	3.239	84.7
İdare		54.161	44.801	1.905	100.867	57.462	43.405	56.9
Vergi		48.103	69.800	1.729	119.632	65.288	54.344	54.5

KAYNAK: Maliye Bakanlığı (BMKGM), GENEL VE ADALET HİZMETLERİ (1980-1993), Ankara, Kasım 1993, s.213.

B. Uzlaşma Kurumuna Yöneltilen Eleştiriler

Uzlaşma ile ilgili 205 Sayılı Kanun'un gerekçesi ve amacı;vergi uyuşmazlıklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşturulmasının sağlanması, mükellefle idare arasında vergi yönünden ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek çözüme bağlanmasıdır.

İleri batı ülkelerindeki vergi uygulamalarında, idare ile mükellef arasında ortaya çıkan ihtilaflar kural olarak uzlaşma yolu ile çözümlenmektedir (17). Ancak uzlaşma kurumunun en çok eleştirilen yönü, vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerini ihlal etmesidir. Bilindiği gibi,vergilemede adalet kavramıyla; vergi yükünün toplumun fertleri arasında dengeli bir biçimde dağıtılması ifade edilirken, kimden ne kadar vergi alınacağının, fertlerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağının saptanması (18) anlatılmak istenir. Vergide eşitlik ise; aynı durumda bulunan mükelleflere aynı, farklı durumda bulunan mükelleflere ise farklı düzeylerde işlem yapılması ve herkesin vergi kanunları önünde eşit işlem görmesidir (19). Yasa önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi öderken diğerinin komisyonla uzlaşamaması durumunda anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olacaktır.

Yine vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragati de bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir (20) görüşüne

---

17) Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt II, İstanbul 1969, s.309.

18) Abdurrahman Akdoğan, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, A.İ.T.İ.A. Yayın No:137, Ankara 1980, s.5-6.

19) Abdurrahman Akdoğan, Sadık Kırbaş ve Saygın Eyüpgiller, Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü, 1.Baskı, 1986, s.178-179.

20) Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, Cilt:1, Yargı Yayınları, 3.Baskı, Ankara 1987 s.209.

katılmamak mümkün değildir.Uzlaşma sonucunda vergi idaresinin kanuna dayanarak tarh etmiş olduğu verginin bir kısmını almaktan vazgeçmesi, böyle bir yetkinin vergi idaresine tanınması,yasaya dayanarak yapılmış olması bile, anayasal bir ilke olan, verginin kanuniliği ilkesine aykırı bulunmaktadır. (Anayasa Md.73) (21). Ancak,uzlaşma hükümleri yasa ile uygulama alanı bulduğundan yapılan eleştiriler etkisiz olmaktadır.

Türkiye'deki uzlaşma kurumuna model olarak seçilen Almanya'daki uzlaşma kurumu, Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977'de yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır (22). Ancak bu ülkede kolayca kabul edilemeyen bu kurum, yapılan çeşitli eleştiri ve temyiz merciinin "devletin hiçbir surette kanuna aykırı anlaşmalarla vergi alacağından feragat edemeyeceği" şeklindeki içtihatına rağmen kısa zaman içinde tekrar kabul edilmiş ve geniş bir uygulama alanı bulmuştur (23).

Uzlaşma kurumuna yöneltilen bir başka eleştiri ise, uzlaşmanın vergi içtihatlarının doğmasını önleyen bir kurum olduğu (24) yönündeki görüştür. Ancak unutulmaması gereken konu, uzlaşmanın vergi yargısı açısından temel fonksiyonu, vergi yargı organlarının iş yükünü azaltmakta olmasıdır. İçtihat oluşsun diye tüm vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına getirilmesi bu organların iş yoğunluğu nedeniyle sağlıklı karar veremez hale gelmesine neden olabilir. Bu zaten uzlaşma kurumunun getiriliş amacına ters düşer.

Bu nedenle, küçük ve önemsiz ihtilafları vergi yargısına götürmeyip, uzlaşma kurumu içinde çözümlemek, bunu da zorunlu hale getirmek yargı organlarının yükünün hafifletilmesine ve daha sağlıklı kararlar verebilmelerine olanak sağlayabilir.

---

21) Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, 174

22) Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e, s.208.

23) Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s.130.

24) Selahattin Tuncer, "Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları" konulu VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu'nda sunulan görüşler, H.Ü.-İİBF Yayını, Antalya 1990, s.148.

II. TARHİYAT SONRASI VE TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KURUMUNUN KARŞILAŞTIRILMASI

A. Ortak Yönleri

Uzlaşma kurumu (Tarhiyat Sonrası/Öncesi), vergi uyuşmazlıklarını en aza indiren, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkları daha başlangıç aşamasında ortadan kaldırarak yargı organlarına daha az ihtilaf gitmesini sağlayan yardımcı ve süzgeç bir kurum niteliğindedir. Bu nedenle, her ne kadar farklı bir kurum görünümü arzetseler de,tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşmayı tamamlayan ve sistemin bütünlüğünü sağlayan bir kurumdur (25).

1. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı Yönünden

Her iki uzlaşmanın konusunu oluşturacak vergi ve cezalar 205 Sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle V.U.K.'nun 376'ncı maddesine eklenen Ek Madde 1'de altı bent halinde sayılmıştır. Bunlar kısaca; tarhiyatta bir hata bulunması, mükellefin yanıltılmış olması, ihtilaf konusu kanun metninin farklı yorumlara elverişli bulunması, mükellefin kendi kendine yanılmış olması ve idare ile yargı organlarının aynı konu üzerindeki görüşlerinin farklı olmasıdır.

Tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamını belirleme yetkisi ise Maliye Bakanlığı'nca kullanılmaktadır.

2. Komisyon Kararlarının Kesinliği Yönünden

Bu iki kurumun benzer sonuçlar doğuran ortak yönü de, komisyon kararlarının kesin bir hükmü ifade etmesidir. Daha önceki konularda da açıklandığı hüküm gibi, uzlaşma komisyonlarınca düzenlenen tutanaklar kesin sonuç doğururlar. Uzlaşma

---

25) Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt:XXXIII, Sayı:3, Haz./1986, s.101.

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU

sağlandığı takdirde bu tutanağın gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Mükellef veya ceza muhatabı, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit edilen hususlar hakkında Danıştay da dahil olmak üzere hiç bir idari organa şikayette bulunamaz ve de yargı organlarında dava açamaz. Uzlaşmanın bütünlüğünün gereği olarak, vergi veya cezadan biri için uzlaşma talep edip diğeri için dava açma yoluna gidilemez.

B. Farklı Yönleri

1. Uzlaşmanın Yapılış Zamanları Yönünden

Tarhiyat sonrası uzlaşma; bir vergi tarh edilip vergi cezası kesildikten ve de mükellefe tebliğ edildikten sonra yapılan bir uzlaşma biçimidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise, vergi incelemesi ile ilgili raporlar henüz vergi dairesine intikal etmeden, vergi incelemesi aşamasında,inceleme elemanı dışında oluşan uzlaşma komisyonu ile mükellef ya da vekili arasında yapılmaktadır.Burada göze çarpan bir başka nokta da; tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunma eğilimi daha çok vergi mükelleflerinde iken, tarhiyat öncesi uzlaşmada ise bu eğilimin inceleme elemanlarına kaydığı (26) söylenebilir.

2. Vergiyi Tarh ve Tahsil Eeden Daireler Yönünden

Tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşmada; hangi vergi, resim ve harçlarda uzlaşma yoluna gidilebileceği Maliye Bakanlığı'nın yetkisine bırakılmıştır. Bu yetki il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlarda İçişleri Bakanlığı'nca kullanılmaktadır. Ancak buradaki en önemli farklılık, tarhiyat öncesi uzlaşmada sadece maliye vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim

---

26) Osman Selim Kocahanoğlu, "Yeni Vergi Tasarısı ve Uzlaşma", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 1979/2, s.99.

ve harçlar için uzlaşma yolu açıktır. Buna karşılık, il özel idareleri ve belediye vergi daireleri maliye vergi dairesi niteliğinde olmadığından, il özel idareleri ve belediye vergilerinde tarhiyat öncesi uzlaşma olanağı yoktur.

3. Komisyonların Oluşumu ve Yetkileri Yönünden

Tarhiyat sonrası uzlaşma ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın en belirgin farklılığı uzlaşma komisyonları ile bu komisyonların yetkileri konusunda görülmektedir.

Bilindiği gibi,tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonu ilin en büyük malmemuru olan defterdar, gelir müdürü ve mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin müdüründen; ilçelerde ise malmüdürü veya varsa bağımsız vergi dairesi müdürünün başkanlığında iki vergi memurundan oluşmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi inceleme raporları vergi dairesine henüz intikal etmediğinden uzlaşma inceleme aşamasında yapılmaktadır. İşte bu aşamada tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, incelemeyi yapan ekibin merkezi ya da mahalli inceleme elemanı olup olmamasına göre farklı olmaktadır. Eğer inceleme elemanı merkezi nitelik taşıyorsa, komisyon incelemeyi yapan ekibin başkanının başkanlığında (incelemeyi ekip başkanının yapması halinde en kıdemli inceleme elemanının başkanlığında) aynı ekipten iki inceleme elemanının katılmasıyla oluşur. Bu komisyonlara defterdar, gelir müdürü, ilgili vergi dairesi müdürü gibi idari elemanlar katılmazlar. Eğer inceleme, mahalli inceleme elemanları tarafından yapılıyorsa, oluşturulacak komisyon, defterdarın başkanlığında, bir kontrol memuru ile ilgili vergi dairesi müdürü veya malmüdüründen oluşur.

Ayrıca bu komisyonların, üzerinde uzlaşabilecekleri vergi ve ceza miktarı da birbirinden farklıdır.Örneğin tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına üzerinde uzlaşabilecekleri vergi ve cezanın miktarı konusunda sınırsız bir yetki verilmişken, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetkileri illerin içinde bulundukları gruplara göre sınırlandırılmıştır.

4. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi Yönünden

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde süre, vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür. mükellef ya da ceza muhatabı bu otuz günlük süre içerisinde yetkili uzlaşma komisyonuna yazılı bir dilekçe ile başvurmak zorundadır.Bu durum, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu için farklılık arzeder. Çünkü tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde süre, belirli bir gün sayısıyla sınırlandırılmayıp, incelemenin başladığı günden inceleme ile ilgili tutanağın düzenlendiği en son güne kadar devam etmektedir. Görüldüğü gibi, inceleme işlemi ne kadar uzun sürerse, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma süresi de o kadar uzun olmaktadır. Ancak dikkat edilmesi gereken nokta, uzlaşma talebinin kimden geldiği konusudur. Eğer uzlaşma talebi mükellef veya ceza muhatabından geliyorsa, süre; incelemenin başlangıcı ile incelemeye ilişkin son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar geçen zaman, aksi halde uzlaşma talebi inceleme elemanından geliyorsa, bu elemanın mükellefi uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde, mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma talebinde bulunması gerekir.

5. Uzlaşmanın Sonuçları Yönünden

Tarhiyat sonrası uzlaşma ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın farklılıklarından biri de uzlaşmanın sonuçları ile ilgilidir. Daha önce de belirtildiği üzere, uzlaşma isteğe bağlı bir yoldur. Mükellef bu yolu seçmekte tamamen kendi iradesi doğrultusunda hareket eder. Yani uzlaşma isteyip istememekte özgürdür.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmak isteyen ya da bulunmayan mükellef ya da ceza muhatabı bu otuz günlük süre içinde cezalarda indirim talebinde (V.U.K. Md. 376) bulunabileceği gibi, yargı yolunu seçip dava da açabilir. Eğer uzlaşma yolunu seçerse, ancak uzlaşmadan beklediği sonucu alamayacağını anladığı takdirde, bu yolu terk ederek

yine cezalarda indirim olanaklarından yararlanabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise durum daha değişiktir. Eğer, inceleme elemanı tarafından mükellefe uzlaşma talebinde bulunulmaz veya mükellefin kendisi böyle bir talepte bulunmazsa yine tarhiyat sonrası uzlaşma, cezalarda indirim ve yargı yoluna başvurma hakkı sakli kalmaktadır. Uzlaşma talebinin mükellefin kendisinden veya vekilinden gelmesi halinde, uzlaşmanın temin edilmemesi veya sağlanamaması halinde tekrar tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunma olanağı kalmamaktadır. Ancak, cezalarda indirim ve yargı yoluna başvurma hakkından yararlanılabilmektedir.

6. Uygulama Esasları Yönünden

Amaçları aynı olan tarhiyat sonrası ile tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, uygulama esaslarına göre farklılık arzetmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, V.U.K.'nun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu yasaya bazı hükümler eklenmesi hakkında 205 Sayılı Yasa'nın 22'nci maddesiyle Ek 1 ve 10'uncu maddelerle uygulanırken, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu ise, 16.2.1987 tarih ve 19374 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan bir yönetmelikle uygulamaya konulmuştur ve halen bu şekilde uygulamaya devam edilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili tüzük ise henüz çıkarılmamıştır.

III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE DİĞER KURUMLAR VE BUNLARIN UZLAŞMA KURUMU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi hukukunda vergi borcunu ve vergi cezalarını indiren ya da sona erdiren tek kurum uzlaşma kurumu değildir. Uzlaşmanın yanında, her şeyden önce tamamen idari bir tasarruf olmaları nedeniyle bu kurumdan ayrı olan vergi hukukuna özgü başka kurumlar da vardır. Bu kurumların temel özelliği uzlaşma kurumu gibi V.U.K. içinde yer almaları ve süreklilik taşımalarıdır.

V.U.K.'nunda yer alan bu kurumların başında düzeltme, Pişmanlık ve İslah ile Cezalarda İndirim gelmektedir. Bu kurumlar dışında kalan ancak V.U.K.'nunda yer almayan bir başka kurum daha vardır ki bu da af kurumudur. Af, vergi cezalarını kısmen ya da tamamen sona erdiren bir yapıya sahiptir. Ülkemizde, değişik zamanlarda çıkartılan yasalarla vergi cezaları affedilmiştir. Af yasaları genellikle, vergi cezalarının affedilmesini,uyuşmazlıklardan vazgeçerek vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlamıştır (27).Diğer taraftan,af yasaları belirli dönemlere ilişkin olarak kesilmiş vergi cezalarını kapsamına almaktadır (28). Bu nedenle, af kurumunun V.U.K-nda yer almaması ve de süreklilik arzetmemesinden ötürü bu kurumun da üzerinde kısaca durulmuştur.

A. Düzeltme ve Uzlaşma

Vergi hukukunda vergi ile ilgili bütün işlemlerde gerek vergi dairesi, gerekse mükellefler tarafından çeşitli yanlışlıklar yapılması gayet normaldir.Bu yanlışlıklarla birlikte ortaya çıkan uyuşmazlık taraflardan birince dava konusu yapılabilir. Bu durum çeşitli sorunları da beraberinde getirebilir. Bu nedenle, yanlışlıkların varlığı halinde kanun koyucu bunların kolayca düzeltilmesini öngörmüştür.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, bir yandan vergi borcunu, diğer yandan da vergi cezasını kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran idari yoldur. Düzeltme işleminin yapılması sonucunda uyuşmazlıklar yargı organlarına ulaşmadan önce idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır. Vergi hatalarının, ileride onarımı olanaksız sonuçlar doğurmasını önlemek amacıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun'nun 116-126'ncı maddelerinde vergi hataları ve bunların düzeltilmesi usul ve esasları belirlenmiştir.

---

27) Nihat Edizdoğan ve Metin Taş, **"Vergi Ceza Hukuku"**, Ekin Yayınevi, Bursa 1993, s.172.

28) Mualla Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1982, s.228.

Hataların V.U.K'nun 117'nci maddesinde yer alan ve genel olarak vergi miktarına ilişkin maddi hatalar olarak nitelendirilebilen "hesap hataları" ya da vergi mükellefiyetine ilişkin saptama ve değerlendirme hataları olabilen "vergilendirme hataları"ndan olması gerekmektedir. Yine V.U.K'nun 375'nci maddesi ile de, vergi cezalarında yapılan hataların da, vergi hataları için belli edilen usul ve koşullara göre düzeltilebileceği hükme bağlanmıştır (29).

V.U.K'nun 116'ncı maddesinde vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmış bulunmaktadır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir işlem sakatlığının vergi hatası konusuna girebilmesi için şu şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir:

- Haksız bir işlem olması,
- Haksız bir işlem sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmış olması,
- Haksız işlemin kanunda sayılan hata türünden olması,
- Hatanın hem vergi dairesi hem de mükellef tarafından yapılabileceğinin kabul edilmesi.

Ayrıca bir vergilendirme işleminin, vergi hatası yönünden bir sakatlık taşıması için öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinde olması gerekir. İdarenin düzenleme yetkisini kullandığı genel işlemlerin, örneğin bir yönetmeliğin taşıdığı yasaya aykırılık unsurunda, bireysel bir işlem sözkonusu olmadığından vergi hatası kapsamına sokulamaz, dolayısıyla da V.U.K'na göre düzeltme konusu yapılamaz (30).

Uzlaşmada ise, genel olarak V.U.K'nun kapsamına giren ve re'sen veya ikmalen tarh edilen tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara ait cezalarda uzlaşmak mümkün ise de,

---

29) Şükrü Kızılot, "Vergi Hatalarını Düzeltme", Mali Sorunlara Çözüm", Aralık 1985, Sayı:12, s.8.
30) Öncel,Çağan, Kumrulu, a.g.e, s.214.

uzlaşma talebinde bulunmak için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar ise Ek Madde 1'de sayılmıştır.

Uzlaşma, tarh ve tebliğ edilmiş fakat henüz tahsil edilmemiş vergi ve cezalar için mümkün ise de, düzeltme için tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin her safhasında talepte bulunulabilir. Ayrıca, uzlaşma için sadece, re'sen veya ikmalen tarh ve tebliğ edilen vergiler için talepte bulunulabilirken, düzeltme için tüm vergi ve tarhiyatlarla ilgili olarak başvuruda bulunulabilir.

Düzeltme ve uzlaşma kurumu açısından farklı bir yönü oluşturan diğer bir değişiklik de,düzeltme ve uzlaşma istenen merciler yönündedir.Buna göre, vergi hatalarının düzeltilmesi vergi dairesinin ilgili servisinden istenir ve düzeltmeye yetkili kişi ilgili vergi dairesi müdürüdür. Uzlaşma ise, vergi dairesi ile vergi mükellefi veya ceza muhatabı arasında çıkan uyuşmazlıkların halledilmesinde idareyi temsil eden ve uzlaşmaya varma yetkisi bulunan uzlaşma komisyonundan istenir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde, eğer hata tereddüt edilmeyen açık ve kesin bir vergi hatası ise re'sen düzeltilir. Mükellef de düzeltme talep edebilir. Uzlaşma yolunda ise, uzlaşma talep hakkı mükellef veya ceza muhatabına tanınmıştır. Vergi dairesi ilgililerinin uzlaşmaya çağırmaya görev ve yetkisi yoktur. Yalnız re'sen tarhiyatta herhangi bir taahhüdü tazammum etmemek (ön koşul ileri sürmemek) şartıyla, mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma görüşmelerinde bulunmaya davet edilebilir.

Düzeltme talebi, zaman aşımı süresi içinde yapılabilir. Düzeltme zamanaşımı da beş yıldır. Ancak bu süre zaman aşımının son yılında tarh edilen vergilerde, hatanın yapıldığı ilanen tebliğ edilip, dava açmaksızın tahakkuk eden vergilerde, ödeme emrinin tebliğinden itibaren bir yıldan az olamaz. Uzlaşma talebi ise, yükümlü veya cezaya muhatap olan tarafından vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden başlayarak otuz gündür.

Düzeltme ile uzlaşma arasında doğurdukları sonuçlar bakımından da farklılıklar vardır. Yükümlü dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurmuş ise, talebi reddedildiği takdirde dilerse kalan dava süresine uymak koşuluyla, konuyu vergi yargısına intikal ettirebilir. Talebi vergi dairesince kabul edilmişse uyuşmazlık ortadan kalkmış olur. Beş yıllık zamanaşımı süresi içinde vergi dairesine düzeltme talebiyle başvuran yükümlü olumsuz bir cevap alırsa şikayet mercii olarak Maliye Bakanlığı'na başvurur. Bakanlıkça, düzeltme talebi açıkça ya da atmış günlük süre sonunda zımni olarak reddedilirse, yükümlü bu red işlemine karşı yine 60 günlük dava açma süresi içinde kalmak koşulu ile Danıştay'da iptal davası açabilir. Düzeltme-Şikayet yoluyla açılan iptal davalarında Danıştay ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi uyuşmazlığına bakmaktadır (31).

Uzlaşmanın sonuçları yönünden ise, uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde mükellef ya da adına ceza kesilen, aynı vergi ya da ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz. Ancak, mükellef yada adına ceza kesilen tarh edilen vergiye ya da kesilen cezaya, uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden başlayarak genel hükümlere göre ve yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, mükellef ya da adına ceza kesilen, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, uzlaşma ve düzeltmenin reddi halinde yargı merciine başvurulabilirken, uzlaşmadan farklı olarak düzeltme yolunda şikayet amacıyla Bakanlığa, buradan alınacak olumsuz sonuca göre de yine yargı yoluna (Danıştay'a) başvurulabilmektedir.

---

31) Öncel, Çağan,Kumrulu, a.g.e., s.224.

Maddi vergi hukuku açısından düzeltme ve uzlaşma kurumunu irdelersek şunu ifade edebiliriz. Vergi hatalarının düzeltilmesi yolunda, hatalı işlemin düzeltilmesi sonucu mükellef üzerinden vergi borcu veya cezası tamamen ortadan kalkabilmesine rağmen, uzlaşma yoluna başvurulduğu takdirde mükellef, üzerindeki vergi ve cezaların ancak bir kısmından kurtulabilmektedir. Aynı zamanda uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ise gecikme faizi ödenmektedir.

Sonuç olarak bu iki kurum için şunu söyleyebiliriz: Vergi hatalarını düzeltme kurumu ile uzlaşma kurumu V.U.K'nda sürekliliği olan ve gerek idare gerekse mükellefler açısından son derece yararlı kurumlardır. Vergi işlemleri sırasında meydana gelen hatalar ve uyuşmazlıklar yargı yoluna başvurulmadan idari aşamada çözümlendiğinden, gerek zaman ve gerekse de uygulama yönünden büyük kolaylıklar sağlamaktadırlar (32). Vergi hatalarının düzeltilmesi yolunda; vergi idaresi veya mükellef tarafından yapılacak bir kısım kanuna uygunsuz işlemlerin kanuna uygun hale getirilmesi amaçlanırken, uzlaşma yolunda, kanunlara uygun olarak istenen vergi ve cezanın bir kısmından idarenin vazgeçerek çeşitli avantajların sağlanılması amaç edinilmiştir. Bu iki kurum arasındaki temel fark da burada ortaya çıkmaktadır.

B. Pişmanlık ve İslah İle Uzlaşma

Pişmanlık ve İslah Müessesesi vergi sistemimize eski 5432 Sayılı V.U.K. ile 1950 yılında, vergi ihtilaflarını henüz doğmadan idari aşamada, bazı koşulların gerçekleştirilmesi halinde bu ihtilafları önleyen bir kurum olarak getirilmiştir. Ancak bazı mükelleflerin bu müesseseyi kötüye kullanmaları sonucu bir yıl sonra uygulamadan kaldırılmış olmasına rağmen, 1.7.1953 tarih ve 6094 Sayılı Yasa ile tekrar uygulamaya konmuştur (33).

---

32) Şükrü Güngör, "Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi", Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi, Yıl:7, Sayı:1991/6, s.16.

33) Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, s.94.

Vergi Usul Kanunu'nun 371'nci maddesine göre Pişmanlık ve İslah Müessesesi beyana dayanan vergilerde, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenen kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarının yine mükellef tarafından yasanın aradığı koşullara uyulmak şartıyla vergi idaresine bildirilmesi olayıdır (34). Bu kurum yol açtığı sonuçlar bakımından özellikle "koşullu af"fa benzetilmektedir. Gerek koşullu af uygulamasında gerekse pişmanlık ve islahta vergi aslının kanunda öngörülen süreler içinde ödenmesi halinde suç teşkil eden fiile ceza kesilmemektedir (35).

Bu kurumun getiriliş amacı, yükümlüleri kanunun katı hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmayacak, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek yükümlüyü yönetime (vergi idaresine) yaklaştırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini sağlamaktır (36).

V.U.K'nun 371'nci maddesine göre pişmanlık ve islah müessesesinden yararlanabilmek için gerekli şartlar ilgili kanun maddesinde sayılmıştır. Buna göre yükümlünün ilgili vergi dairesine pişmanlık dilekçesini vermeden önce, bir ihbarın yapılmamış olması; yükümlü tarafından verilen pişmanlık ve islah dilekçesinden önce vergi memurları ya da takdir komisyonlarının mükellefin hesaplarını incelemeye başlamamış olması; hiç verilmemiş olan vergi beyannamesinin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi; eksik ya da yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumu haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması ve düzeltilmesi; vergi aslının ve gecikme zammının (pişmanlık zammı) 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir (37).

---

34) Mehmet Ekinci, "Pişmanlık ve İslah Uygulaması", **Maliye Postası**, Yıl:8, Sayı:169, 15 Eylül 1987, s.39.

35) Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları 557/92, Eskişehir 1992, s.25.

36) Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.253.

37) Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, s.100-103.

Pişmanlık ve İslah Müessesesi ile uzlaşma kurumu arasındaki benzer ve farklı yönleri şu şekilde belirtebiliriz. Uzlaşma kurumu gibi pişmanlık ve islah müessesesi de V.U.K-nunda sürekli olarak uygulanan bir kurumdur. Örneğin; vergi afları gibi belirli dönemlerde çıkarılan yasalarla ve belirli sürelerde uygulanan bir kurum niteliğinde değildir.

Pişmanlık ve İslah Müessesesi hem türleri açısından hem tarhiyat yöntemleri hem de cezalar açısından sınırlandırılmıştır (38). Bu müessesenin kapsamına gelir, kurumlar, katma değer, taşıt alım, banka ve sigorta muameleleri, damga ile veraset ve intikal vergisinde sadece zamanında verilen beyannamelerde gösterilmeyen servet unsurlarının bildirilmesi girmektedir. Uzlaşma kurumuna tüm bu vergiler yanında belediye gelirleri ile İl Özel İdare gelirleri de girmektedir.

Tarh yöntemi bakımından pişmanlık ve islah yalnızca beyana dayanan vergilerde uygulanır. Örneğin, götürü usulün uygulandığı hallerde pişmanlık ve islah uygulanmaz. Uzlaşma kurumunun kapsamına ise sadece ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler girmektedir.

Pişmanlık ve islah yalnızca kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarına uygulanır. Buna karşılık usulsüzlük cezalarında bu kurumdan yararlanma olanağı yoktur. Görüldüğü gibi vergi cezalarının bazılarında bu kurumdan yararlanmak için bir sınırlama getirilmiştir. Uzlaşma kurumunda ise cezalarda böyle bir sınırlama olmayıp re'sen veya ikmalen tarh edilen tüm vergi ve kesilen cezalar uzlaşmanın kapsamına girmektedir.

C.Cezalarda İndirim ve Uzlaşma

V.U.K'nun 376'ncı maddesi vergi cezalarının belirli koşullar içinde indirimine olanak sağlamaktadır. İlgili madde hükmüne göre: "Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi veya

---

38) Dönmez, a.g.e., s.27.

vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usulsüzlük ve özel usulsülsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnemelerin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde, ilgili vergi dairesine müracatla vadesinde veya 6183 Sayılı Kanun'da zikredilen neviden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

1- Kaçakçılık, ağır kusur veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada yarısı;
2- Müteakiben kesilen cezaların üçte biri;
3- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir. Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Kanun koyucu cezalarda indirim müessesesini, gerek idareyi gerekse yükümlüyü vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce idareye girmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuza dahil etmiştir (39).

İlgili kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmenin belirli koşulları vardır. Bunları şu genel başlıklar halinde sıralayabiliriz (40):

a) Vergi aslı ile cezanın dava konusu yapılmaması,
b) Dava açma süresi olan 30 gün içinde indirim için ilgili vergi dairesine başvuruda bulunulması,
c) Vergi aslı ile cezanın indirimden artakalan kısmının kanuna uygun olarak ödenmesi,
ca) Ödemenin vadesinde yapılması,
cb) Ödemenin teminat gösterilerek yapılması.

---

39) Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İİTİA Yayını, Eskişehir 1979, s.231.
40) Ayrıntılı bilgi için bkz: Edizdoğan ve Taş, a.g.e., s.175-176.

Bu koşulların gerçekleştirilmesi halinde idare mükellefe gerekli indirimleri sağlamak zorundadır. Yani,V.U.K'nun 376'ncı maddesi gereğince idarenin takdir yetkisi yoktur, diyebiliriz. Ancak uzlaşma kurumunda idarenin (takdir komisyonunun) takdir yetkisi yoktur, diyemeyiz. Çünkü V.U.K. Ek Md. 1'de "Re'sen ve ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idare; bu bölümdeki hükümler çerçevesi içersinde mükelleflerle veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir" denilmektedir. Buradaki "idare yetkisi verildiğini göstermektedir.

Cezalarda indirim ve uzlaşma kurumlarının asıl fonksiyonu vergi yönetimince saptanmış vergi suçlarına ilişkin vergi ve vergi cezalarının uyuşmazlık yaratılmadan bir an önce tahsilini sağlamaktır.Bu hükümlerle; mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal etmeden, kanunda belirtilen koşullar çerçevesinde çözümlenmesi amaçlanmıştır (41).

Ayrıca gerek cezalarda indirim, gerekse uzlaşma kurumu V.U.K'nda süreklilik arzeden bir yapıya sahiptirler. Yani af kanunları gibi belirli zamanlarda uygulanıp kaldırılan bir kurum ya da kanun niteliğinde değildirler.

Bu iki kurum arasında göze çarpan en belirgin farklılıkları ise şu şekilde açıklayabiliriz: Cezalarda indirim müessesesi sadece vergi cezalarını esas alırken, uzlaşma kurumu vergi cezaları yanında vergi aslını da indirim konusu yapmaktadır. Bunun yanında özel usulsüzlük cezaları indirim müessesesinden yararlandırılırken uzlaşma kurumunda böyle bir olanak sağlanmamıştır.

Ayrıca her iki kurum da vergi cezalarında indirimi esas almalarına rağmen,cezalarda indirim müessesesinde indirim

---

41) Engin Gümüştaş, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Cezalarda İndirim Hükmünün Uygulanması, Mevzuat Dergisi, Yıl:1, Sayı:11, s.11.

oranlarının daha önceden kanunla belirlenmiş olmasına karşın, uzlaşmada indirim miktarları uzlaşma komisyonunun takdir yetkisine bırakılmıştır.

Bu konuda son olarak şunu ifade edebiliriz. Vergi cezalarında indirim ve uzlaşma kurumu sadece idari nitelikteki vergi cezalarına uygulanabilmektedir.

D. Af ve Uzlaşma

Vergi cezalarını dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarını kısmen ya da tamamen sona erdiren kurumlardan biri de çeşitli dönemlerde çıkarılan vergi cezalarına ilişkin af yasalarıdır. V.U.K'muzda vergi cezası affı ile ilgili bir hüküm yoktur. Ancak, ülkemizde değişik zamanlarda çıkartılan yasalarla vergi cezaları belirli koşulların yerine getirilmesi halinde affedilmiştir. Bu koşullar ise, vergi uyuşmazlıklarını ortadan kaldırarak, vergi aslını aynen veya belirli bir oranda fazlasıyla ve belirli bir süre içinde ödemektir. Diğer yandan af yasaları belirli dönemlere ilişkin olarak kesilmiş vergi cezalarını kapsamına almaktadır (42).

Vergi cezalarının affında gözetilen ana ilke, idare ve mali yargı yerlerinde normal çalışmaları aksatan birikmiş uyuşmazlık konusu işleri tasfiye etmek, idare ve yargı yerlerinin daha düzenli ve verimli bir çalışma ortamına girmesini sağlamak, vergi cezasına muhatap yükümlüleri ferahlığa kavuşturmak suretiyle onların çalışma güç ve isteklerini arttırma olanağı yaratmaktır (43).

Af kanunu ile uzlaşma kurumu arasındaki ilk farklılık ise öze ilişkindir. Uzlaşma görüşmelerinde yargılama faaliyetine benzer bir yol izlenir. Vergi idaresinin iddialarına karşın yükümlü veya vergi sorumlusu kendi savunmasını yapar.

---

42) Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s.228.

43) İsmet Cantürk, "Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri", **Danıştay Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, s.109..

Ayrıca uzlaşma sürecinin sonunda uyuşmazlığın kesin olarak çözümlenmesi zorunlu olmamakla birlikte, bir kere uzlaşmaya varıldımı artık uyuşmazlığa tekrar dönülmesi mümkün olmamaktadır.

Af ise niteliği itibariyle bir uyuşmazlığın çözüm faaliyetinden başka bir durumu ifade eder. Her ne kadar zaman zaman vergi hukuku alanında af yoluyla yargı organlarında birikmiş uyuşmazlıkların tasfiyesi yoluna gidiliyorsa da bu kurumun uzlaşma yoluyla uyuşmazlığın sona erdirilmesinden farklı olduğu açıktır (44).

Diğer taraftan, uzlaşma iki taraflı bir işlemdir. Ancak yükümlü tarafından kabul edildiği takdirde bir hüküm ifade eder. Halbuki af tek taraflı bir işlem niteliğindedir (45). Af genel objektif bir işlemle ortaya çıkmasına karşılık, uzlaşma bireysel subjektif bir işlem şeklinde görünür.

Uzlaşma ile af yasaları arasındaki diğer önemli bir farklılık da, uzlaşmanın kapsamına girecek vergileri ve uzlaşılabilecek vergi ve cezaların üst sınırını belirleme yetkisinin idareye verilmiş olmasıdır. Bu konudaki yetki V.U.K. kapsamına giren vergilerde Maliye Bakanlığı'na, İl özel İdareleri ve Belediyelere ait vergilerde İçİşleri Bakanlığı'na aittir (V.U.K. Ek Md.2). Af uygulamasında ise, affın vergiler ve cezalar bakımından kapsamı kanunla düzenlenir (46).

Vergi cezalarının affı konusunda son olarak şunu ifade edebiliriz. Ülkemizde af yasaları daha çok politik nedenlerle çıkarılmakta ve her nedense son dönemlerde adeta bir gelenek haline getirilmektedir.

---

44) Dönmez, a.g.e., s.28.

45) İlker Ağca, "Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi I, II", Mali Hukuk Dergisi, Sayıştay Denetçileri Derneği Yayını, Cilt: XI, Sayı: 64-65, s.37.

46) Dönmez, a.g.e., s.29.

IV. UZLAŞMA KURUMUNA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER

Bugün ülkemizin içinde bulunduğu sorunların çözümünde eldeki mevcut sayısal verilerin yeterli olmaması büyük bir problemdir. Ancak veriler yeterli olsa bile bunların zamanında elde edilememesi ve de yayınlanmaması da aynı derecede önemlidir.

Ülkemizde yaşanan en önemli sorunlardan biri de mali alanda çalışma yapacak olan kişi, kurum veya kuruluşların karşılaştıkları veri toplama sorunudur. Gerek yasal açıdan gerekse idarenin katı tutumundan dolayı bu sorun henüz aşılamamıştır.

Uzlaşma Kurumu'nun ülkemizdeki uygulama sonuçlarını rakamsal olarak değerlendirmek amacıyla yapılan bu çalışmada da aynı sorunlarla karşılaşılmış ve aşağıdaki sınırlı veriler sağlanabilmiştir.

A. Vergi Denetim Birimleri

Bugün ülkemizde vergi incelemeleri iki idari birime bağlı olarak yürütülmektedir. Bunlar Maliye Bakanlığı diğeri ise Gelirler Genel Müdürlüğü'dür. Maliye Bakanlığı'na bağlı olan denetim birimleri Maliye Müfettiş ve Yardımcıları ile Hesap Uzman ve Yardımcılarıdır. Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak da merkezi düzeyde Gelirler Kontrolörleri ve yardımcıları, mahalli düzeyde ise Vergi Denetmenleri (eski adı Vergi Kontrol Memurları) inceleme elemanı sıfatıyla görev yapmaktadırlar.

1991 yılı itibarıyla 128 Maliye Müfettişi, 353 Hesap Uzmanı, 476 Gelirler Kontrolörü ve 1591 Vergi Denetmeni olmak üzere toplam 2.458 inceleme elemanı tarafından yapılan vergi inceleme sonuçları bir sonraki başlıkta (47) ele alınarak tablo halinde verilmiştir.

---

47) Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistikleri Yıllığı, 1982-1991, s.104.

Yine 1991 yılı itibarıyla vergi beyannamesi veren gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellef sayısı 1.960.817, kurumlar vergisi mükellef sayısı 155.920 olmak üzere toplam 2.116.737 incelenebilir mükellef kapasitesi (48) vardır. Bu rakamlara göre, bir vergi inceleme elemanına yıllık 861 adet vergi mükellefi düşmektedir ki bu oldukça yüksek bir rakamdır. Bir inceleme elemanının bir mükellef dosyasını ortalama bir ayda inceleyebildiğini varsayarsak yılda en çok 10 dosya inceleyebilir ki bu da en yüksek çalışma temposunda ulaşılabilecek bir rakamdır.

Bu nedenle vergi kaçırma olayını en asgari düzeye indirebilmek için, incelenen mükellef sayısını arttırmak gerekir. Bu da vergi inceleme elemanlarının sayısını arttırmakla sağlanacak bir çözümdür. Ülkemizde vergi inceleme elemanlarına tahsis edilmiş 4.874 kadro olmasına rağmen bunun sadece 1991 yılı itibarıyla 2.548'i kullanılmaktadır. Geriye kalan 2.326 kadronun doldurulmaması anlaşılır gibi değildir. Halbuki bir ülkede beyanname veren mükelleflerin çoğunun her yıl olmasa bile en az üç yılda bir denetlenmesi o ülkedeki vergi kaçakçılığına caydırıcı bir etki yapacaktır.

B.Vergi İnceleme Sonuçları

Maliye Bakanlığı denetim birimlerince yıllar itibariyla (1984-1992) yapılan vergi inceleme sonuçları Tablo:V'de görülmektedir.

Bu tablodan da görüleceği üzere ülkemizde toplam vergi beyannamesi veren mükelleflerin ortalama % 3 ile 4'ü incelenebilmektedir. Bu oran kamu gelirleri açısından (vergiler) zor durumda bulunan ülkemizde hayli düşük bir rakamdır. Vergi denetim birimleri başlığı altında da belirtildiği gibi bu oranın hiç olmazsa % 25-30'lara çıkarılması gerekir. Bu da vergi inceleme elemanlarının sayısını arttırmakla mümkündür.

---

48) Gelirler Genel Müdürlüğü,Vergi İstatistikleri Yıllığı, 1982-1991, s.68 ve 76.

Bu tabloda dikkati çeken en önemli göstergelerden biri de, bulunan matrah farkının incelenen matraha göre belirli yıllarda % 100'lerin üzerinde olmasıdır. Örneğin, 1984 yılında 1.975.209 vergi mükellefinden (Gelir Vergisi+Kurumlar Vergisi) sadece 33.072'si incelenmiştir. İncelenen mükelleflerin toplam mükelleflere oranı sadece % 1.67'dir. Aynı dönemde incelenen matrah 122.552.542.685 TL. iken bulunan matrah farkı 147.083.104.253 TL'dır ki, bulunan matrah farkının toplam incelenen matraha oranı % 120'dir. Bu dikkat çekici bir orandır.

Yine bir başka dönem olan 1986 yılında toplam 2.114.096 mükellefin 66.550'si incelemeye tabi tutulurken, incelenen mükelleflerin toplam mükelleflere oranı % 3.14' dür. Bu dönemde 1.157.302.829.394 TL'lık vergi matrahı incelenirken bulunan matrah farkı ise 1.498.316.601.476 TL'dir. Bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı ise % 129'dur.

1992 yılı rakamları hariç olmak üzere 1984-1991 yılları arasındaki bulunan matrah farkının incelenen matrahlara oranı yaklaşık % 53 düzeyindedir. Bunun anlamı ise şudur: Ülkemizde beyanda bulunan mükelleflerin % 3 veya 4'ü incelenmekte ve bu incelenen mükellefler vergilerinin % 53'ünü bilerek veya bilmeyerek saklamakta veya kaçırmaktadırlar. Bu kaçırılan vergilere bir de kayıt dışı bırakılan ekonomik faaliyetlerden sağlanan gelirlerin belgelendirilmeyen tutarlarını eklersek sonuçta çok büyük rakamlarla karşılaşmak mümkündür.

Yukarıda sayılan bu sorunların çözümü halinde, bugün ülkemizin içinde bulunduğu finansman güçlükleri büyük ölçüde halledilmiş olacaktır.

TABLO V: MALİYE BAKANLIĞI DENETİM BİRİMLERİNCE YILLAR İTİBARIYLA YAPILAN VERGİ İNCELEME SONUÇLARI (1984-1992)

YIL	MÜKELLEF SAYISI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MÜK. TOPL.MÜKELLEF. ORANI (%)	İNCELENEN VERGİ MATRAHI(TL)	BULUNAN MATRAH FARKI(TL)	BULUNAN MATRAH FARKININ İNCELENE MATRAHA ORANI (%)
1984	1.975.209	33.072	1.67	122.552.542.685	147.083.104.253	120.0
1985	2.029.051	66.681	3.28	299.634.632.093	294.346.853.600	98.2
1986	2.114.096	66.550	3.14	1.157.302.829.394	1.498.316.601.476	129.4
1987	2.121.588	80.264	3.78	2.949.622.027.964	764.390.046.998	25.9
1988	1.858.034	51.495	2.77	3.092.821.270.587	953.239.051.951	30.8
1989	1.915.839	47.225	2.46	4.286.513.177.399	1.933.445.047.186	45.1
1990	2.002.319	108.574	5.42	9.969.065.235.158	6.257.503.031.903	62.7
1991	2.116.737	78.803	3.72	13.754.810.491.219	6.875.621.143.124	49.9
1992*	-	19.514	-	7.074.995.496.107	1.866.470.144.256	26.3
GENEL TOPLAM	-	532.664	-	35.632.322.206.499	18.723.944.880.491	52.5

* 1992 Yılı Haziran Ayı Rakamları Olup, Genel Toplama Dahil Edilmemiştir.

KAYNAK: TÜRMOB Çalışma Raporu 1992-1993, Ankara 1993, s.35.

NOT : Mükellef Sayıları Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991,s.68 ve 76'dan Toplanarak Elde Edilmiştir.

C. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Bu çalışmanın daha önceki bölümlerinde de ifade edildiği gibi, tarhiyat sonrası uzlaşma bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra yapılan uzlaşmadır. Aslında tarhiyat sonrası uzlaşma rakamlarını değerlendirmedeki amaç, bu kurumun ülkemizdeki uygulanışını tüm yönleriyle ortaya koymaktı. Ancak Tablo VI'yı incelediğimiz zaman eldeki verilerle gerçek bir değerlendirme yapmanın olanaksız olduğu görülmektedir.

Çünkü gerek 1987 yılından önceki yıllara ait istatistiksel verilerin olmayışı, gerekse Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi'nce uzlaşma öncesi vergi miktarlarıyla, uzlaşma öncesi ceza miktarlarının idari açıdan sakıncalı olduğu gerekçesi ile verilmeyişi gerçek bir değerlendirme yapmayı engellemiştir. Ayrıca Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı denetim birimleri dışında Maliye Bakanlığı'na bağlı maliye müfettişleri ile hesap uzmanlarının uzlaşma ile ilgili sayısal verilerine ulaşılamayışı da, bu kurumun değerlendirilmesi açısından önemli bir eksikliğin doğmasına neden teşkil etmiştir.

Tablo V'deki inceleme sayısı ile Tablo VI'daki uzlaşma talebine konu rapor sayısının çok farklı olması düşündürücüdür. Uzlaşma kurumu ile ilgili tüm verilerin en büyük birim olarak Maliye Bakanlığı'nda toplanmaması bu sorunun en önemli yönünü teşkil etmektedir. Bu nedenle bu çalışmada sadece Tablo VI'daki verilere bağlı kalınmıştır.

1987 Yılında 141.124 mükellef uzlaşma talebinde bulunmuş, bunlardan sadece 111.694'ü ile uzlaşma sağlanabilmiştir. Geri kalan 29.430 mükellefle hangi nedenlerle uzlaşma sağlanamadığı bilinmemektedir. Bu mükelleflerin uzlaşma yolunu tercih edip etmedikleri, uzlaşma talep ettikleri halde kaçının uzlaşma görüşmelerine katılmadıkları, ayrıca gelenlerin kaçının uzlaşmadan vazgeçip yargı yoluna başvurduğu da

TABLO VI: TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SONUÇLARI

(DÖNEMİ: 1984-1992)

(Milyon TL.)

YILLAR	UZLAŞMA TALEBİNE KONU RAPOR SAYISI	UZLAŞILAN RAPOR SAYISI	UZLAŞABİLME ORANI (%)	UZLAŞMA SONRASI VERGİ	UZLAŞMA SONRASI CEZA
1984	-	19.398	-	3.086.125	1.126.841
1985	-	21.431	-	3.214.844	1.821.648
1986	-	21.825	-	2.247.716	1.730.260
1987	141.124	111.694	79	13.967.503	9.627.827
1988	119.097	113.350	95	12.860.490	7.017.731
1989	130.677	101.776	78	35.847.000	19.503.200
1990	170.101	141.607	83	74.287.600	48.233.800
1991*	130.844	104.307	80	81.711.100	57.876.300
1992*	101.798	82.815	81	93.234.300	61.785.000

* Mahalli Denetim Birim Sonuçları

KAYNAK: Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi Verileri.

rakamsal olarak belli değildir. Bu yılda sadece uzlaşabilme oranı bize bir değerlendirme yapmaya olanak sağlamaktadır ki bu da % 79'dur.Çeşitli ülkelerde uzlaşabilme oranları % 90-95 düzeylerinde iken ülkemizde bu oranın % 79 olması uzlaşma kurumunun verimli çalıştırılamadığını göstermektedir.

Her ne kadar 1988 yılında % 95 uzlaşabilme oranına ulaşılmışsa da diğer yıllarda bu orana yaklaşmak dahi mümkün olamamıştır. 1989 ve 1990 yıllarında % 78-83 oranlarında uzlaşma sağlanmasına rağmen yine de uzlaşma kurumundaki genel amaçlara ulaşılamamıştır.

1991 ve 1992 yıllarına ait rakamlar ise sadece Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı mahalli denetim birimlerine ait sonuçları göstermektedir. Bu yıllara ait merkezi denetim birimleri olan gelirler kontrolörlerine ait uzlaşma sonuçları da mevcut değildir.

Ayrıca yukarıda da belirtildiği gibi uzlaşma öncesi tarh edilen vergi miktarları verilmediği için, uzlaşma sonrası vergi ile uzlaşma öncesi vergi arasında bir değerlendirme yapmak olanaksızdır. Aynı sorun uzlaşma öncesi ceza ile uzlaşma sonrası cezada da vardır. Halbuki bu iki rakamın verilmesi, uzlaşma kurumun gerçek durumunu ortaya koyabilirdi. Yapılacak hesaplamalarla mükellefin uzlaşma yolunu mu, cezalarda indirim yolunu mu veya yargı yolunu mu tercih edecekleri konusunda önemli göstergelere ulaşılabilirdi. Bu tür rakamların verilmeyişindeki genel kanı, uzlaşma komisyon üyelerinin yaptıkları vergi ve ceza indiriminden dolayı sonradan yapılacak araştırma ve incelemelerde zor durumda kalmalarının önlenmesi amaçlanmıştır, denilebilir.

Bu nedenle, böyle bir manevi baskının ortadan kaldırılması için uzlaşma komisyonlarının yapısının değiştirilmesi bir çözüm yolu olabilir. Örneğin, uzlaşma komisyonu; vergicilikte deneyim sahibi olan yeminli bir mali müşavirin başkanlığında, mükellef veya temsilcisi, ilgili vergi dairesi müdü-

rü, mükellefin bağlı olduğu meslek odasından işin uzmanı olan bir kişi ve gelir müdüründen oluşacak karma bir komisyon oluşturulabilir. Böylece yukarıdaki olumsuz beklentiler ortadan kaldırılabilir.

D. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyata konu olan vergi henüz tarh olunmadan ve buna bağlı olarak kesilecek ceza henüz belirlenmeden yani olay vergi dairesine intikal etmeden önce inceleme elemanı (veya uzlaşma komisyonu) ile mükellef arasında yapılmaktadır.

Bu uzlaşma türü, 213 Sayılı V.U.K'na 3239 Sayılı Kanun'un 33'üncü maddesiyle eklenen Ek 11'nci madde ile getirilmiş ve 16.2.1987 gün ve 19374 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1.3.1987 tarihinde yürürlüğe girerek vergi hukukumuz içindeki yerini almıştır.

1987 yılından beri tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili sayısal veriler tam olmasa bile tutulmaya çalışılmış ancak ülke genelini ve tüm denetim birimlerini içermeyen aşağıda Tablo VII'deki veriler sağlanabilmiştir.

Bu tabloda da dikkati çeken durum, 1987'den 1992 yılına kadar yıllar itibarıyla uzlaşma talebine konu olan inceleme rapor sayısı ile uzlaşılan rapor sayıları arasındaki raporların ne şekilde sonuçlandırıldığının takip edilmemesidir.

Ayrıca yıllar itibarıyla uzlaşabilme oranı % 70 ile % 87 arasında değişmektedir ki bu oranların % 100'e yakın olması gerekirdi. Çünkü inceleme elemanı vergiyi tarh etmeden önce mükellef veya temsilcisi ile karşı karşıya gelmekte ve ek tarhiyata konu olay hakkında mükellef veya temsilcisini aydınlatarak ikna yoluna gidebilmektedir. Böylece uyuşmazlığın henüz başlamadan ortadan kaldırılma olanağına sahip

TABLO VII: TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA SONUÇLARI

(DÖNEMİ: 1987-1992)

(Milyon TL.)

YILLAR	UZLAŞMA TALEBİNE KONU RAPOR SAYISI	UZLAŞILAN RAPOR SAYISI	UZLAŞABİLME ORANI (%)	UZLAŞMA SONRASI VERGİ	UZLAŞMA SONRASI CEZA
1987	14.938	10.512	70	15.662.400	3.866.500
1988	21.804	18.609	85	27.847.800	8.151.000
1989	15.612	12.706	81	41.410.000	12.051.900
1990	13.494	11.363	84	44.059.900	14.700.400
1991*	10.090	8.810	87	48.331.600	16.810.900
1992*	5.120	4.133	81	29.699.700	23.296.800

* Mahalli Denetim Birim Sonuçları

KAYNAK: Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi Verileri.

olunmaktadır. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundaki % 70-80'lik bir başarı oranı gerçekte bir başarısızlık olarak görülmektedir.

Bunun yanında, uzlaşma sonrası vergi miktarları ile ceza miktarlarına bakarak, bu kurum hakkında bir değerlendirmede bulunmak sağlıklı sonuçlar vermez. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu hakkında bu verilerle bir değerlendirme yapmak mümkün değildir.

V. UZLAŞMA KURUMUNUN GELİŞTİRİLMESİ KONUSUNDA DÜŞÜNCE VE ÖNERİLER

Modern vergicilik anlayışında en akılcı yöntem, vergi uyuşmazlıklarının en az seviyede tutulmasıdır. Bunu sağlamak için, idare ile mükellef arasındaki anlaşmazlıkların idari bir süzgeçten geçirilmesi ve çözümlenmesi olanaklarının araştırılması gerekir.

Bu tür uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması için de ilk başvurunun idare tarafından yapılması sağlanmalı ve idare içinde kurulacak bir birime sınırları geniş tutulmuş bir uzlaşma yetkisi tanınmalıdır. Böylece söz konusu, uyuşmazlık ve görüş ayrılıklarının, önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi, vergi davalarının gerektirdiği külfeti ortadan kaldıracağı gibi, aynı zamanda vergi yargı organlarının işlerini büyük ölçüde hafifletecektir.

Nitekim,ileri batı ülkeleri vergiciliğinde anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının, yargı organlarına başvurudan önce, mükellef ile idare arasında çözümlenmesi yoluna gidildiği ve bu şekilde olumlu sonuçlar alındığı görülmektedir.

Bu faydaları yönünden Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumu 205 Sayılı Kanun'la 1963 yılında, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu ise 3239 Sayılı Kanun'la 1987 yılında bir yönetmelik-

le Vergi Usul Kanunu içindeki yerini almıştır.

Ancak ülkemizdeki uzlaşma kurumunun (tarhiyat öncesi ve sonrası) bugünkü uygulanış yöntemine daha iyi bir işlerlik kazandırmak amacıyla konuyu hukuki ve idari açıdan düzenlemelere tabi tutmakta yarar görülebilir.

Çünkü uzlaşma ile ilgili yasa çıkarıldığı zaman bu yasadan etkilenen diğer maddelerde bir düzenleme yapma gereği görülmemiş ya da bu durum farkedilmemiş olabilir. Bu nedenle bugün bazı konularda sorunlar çıkmakta ve durum yine yargıya intikal ettirilerek çözümlenmeye çalışılmaktadır.

Bu nedenle V.U.K'nun bazı maddelerinde aşağıdaki değişikliklerin yapılmasının uygun olacağı düşünülebilir:

- V.U.K'nun 22'nci maddesi "tahakkuk" başlığını taşımakta ve "verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu maddeye uzlaşma ile ilgili olarak "uzlaşma tahakkuk hükmündedir" ilavesinin yapılması daha uygun olabilir.

- V.U.K'nun 34'üncü maddesi "İhbarname Esası"nı düzenlemektedir. Bu maddeye "uzlaşmanın olduğuna dair tanzim edilen tutanak ta ihbarname hükmündedir" şeklinde bir fıkra ilave edilerek, uzlaşma tutanağına ihbarname özelliği kazandırılabilir.

- Aynı şekilde V.U.K'nun 109'uncu maddesi "Tebliğ Yerine Geçen Muameleler"i açıklamaktadır. Bu maddeye de; "uzlaşma sonuçları uzlaşma tutanağının imzalanması halinde tebliğ edilmiş sayılır" hükmü eklenerek, idari işlemlerin süresi daha da kısaltılabilir.

- V.U.K'nun 114'üncü maddesi "zamanaşımı sürelerini" açıklamaktadır. Uzlaşma kurumunda dikkati çeken en önemli

konulardan biri de uzlaşma talebinin veya uzlaşma görüşmelerinin zamanaşımı süresini durdurup durdurmayacağı sorunudur. Bu nedenle,adı geçen maddeye yapılacak olan ilave bir fıkra, bu sorunu çözebilir. Örneğin bu tür ilave fıkra şu şekilde düzenlenebilir: "Mükelleflerin idarece uzlaşmaya davet edilmeleri halinde, zamanaşımı,davet mektubu tarihinden itibaren durur". Böylece zamanaşımına uğraması tehlikesiyle karşı karşıya kalınan kamu alacağı kurtarılmış olabilir.

- Diğer önemli bir kanun maddesi de V.U.K'nun 141'nci maddesinde yer alan "İnceleme Tutanakları"dır. Vergi mükelleflerinin defter ve belgelerini inceleyen vergi inceleme elemanları, incelemeye ilişkin olarak tutanaklar düzenlemektedirler. Eğer vergi mükellefleri bu tutanaklardaki hususları aynen kabulleniyorlarsa bu da bir tür uzlaşma mahiyeti taşımaktadır. Bu nedenle V.U.K'nun 141'nci maddesine; "Mükellefler inceleme sonuçlarını aynen kabulleniyorlarsa, bu durum bir kabul tutanağına geçirilir. Bu tutanağın taraflarca imzalanması uzlaşma hükmündedir" şeklinde bir fıkra ilave edilebilir.

- V.U.K. Ek Md.1:"Uzlaşma Mevzuu"nu açıklamaktadır. Bu maddenin altıncı fıkrasında "Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ortalama kar haddi ve gider esası hükümlerine göre vergi tarh olunmuşsa" idare, mükellef veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir, denilmektedir.Halbuki Gider Esası 18.4.1984 gün ve 2995 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmasına rağmen, Ek Md.1'in altıncı fıkrasındaki "gider esası"hükmü de kanun maddesinden çıkarılmalıdır.

- Uzlaşma komisyonlarına başvuru süresinin uzatılması uzlaşma kurumunun etkinliğini arttırabilir. Örneğin' V.U.K-nun Ek 4. Maddesine göre, uzlaşma komisyonlarına başvuru süresi, vergi mahkemelerinde dava açma süresi olan 30 gün ile sınırlıdır. Bu süre geçtikten sonra uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir. Bazı yabancı ülkelerde olduğu gibi, uzlaşma için başvurunun, uyuşmazlık konusu dava sonuçlanın-

caya kadar, her aşamada yapılabilmesi, uzlaşma kurumunun amacına daha uygun olabilir.

- Uzlaşma ile ilgili uygulamada, genellikle, cezada % 90-95'e varan indirim yapılmasına karşın, vergi aslında hiç indirim yapılmamakta ya da sembolik oranda bir indirim yapılmaktadır. Bu ise zaman zaman, verginin 5-6 katına kadar ulaşabilen bir gecikme faizinin de ayrıca ödenmesini gerektirdiğinden uzlaşma kurumunun etkinliği açısından gecikme faizinde de indirim yapılabilmesine olanak sağlanmasında yarar görülebilir (49).

- Uzlaşma bugün ülkemizde olduğu gibi seçmeli bir yol değil, başvurulması zorunlu bir kurum olarak yeniden düzenlenebilir. Bu yeni düzenleme karşısında V.U.K'ndaki "Vergi Hatalarını Düzeltme" ve "Vergi Cezalarında İndirim" kurumları, görüşme-uzlaşma ile mükerrerliğe yer bırakmayacak biçimde gözden geçirilebilir. Böylece mükellef-hazine ilişkisi en geniş tabanda samimiyet, iyiniyet ve ciddiyet ortamı içinde daha iyi gerçekleşir; mükellefler, idari yol ile yargı yolu kavşağındaki duraksamadan kurtarılmış ve uyuşmazlıkların doğması büyük ölçüde önlenmiş olur (50).

- Uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin arttırılmasında yarar görülmektedir. Denetim ve tahkikat tereddütü nedeniyle Türkiye genelinde şu anda aynı oranlarda uzlaşma yapılmaktadır (51).Bunun önemli nedenlerinden biri de, uzlaşma komisyonu başkan ve üyelerinin, ileride yapılabilecek idari bir denetim ya da tahkikat sırasında zor durumla karşılaşmaktan kaçınmalarıdır. Bugünkü uygulama biçimiyle özellikle tarhiyat sonrası uzlaşmanın başarılı olduğu söylenemez. Bunun nedeni merkezi uzlaşma komisyonları dışında kalan il ve ilçe uzlaşma

---

49) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB, Ankara 1992, s.210-211.

50) Engin, a.g.m., s.50.

51) Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış, ESİAD Görüşler-1, Yayın No: 92/G-1, İzmir 1992, s.44.

komisyonlarının uzlaşma konusunda tutucu davranmalarıdır (52). Oysa, uzlaşma komisyonları, dosyaları, uzlaşma öncesinde inceledikten sonra eğer tarhiyat bazı yönleri ile haksız yere yapılmışsa, vergi aslında da önemli tutarlarda indirim yapabilmelidirler.

- Uzlaşma komisyonlarının verimli bir şekilde çalışmamalarının önemli bir nedeni de, yalnızca uzlaşma işleri ile ilgilenecek bir komisyonun oluşmamasından kaynaklanmaktadır. Uzlaşma komisyonunun başkan ve üyeleri, günlük yoğun işleri arasında, uzlaşma dosyalarını yeterince inceleyememektedirler. Çoğu kez uzlaşma konusu olay sadece uzlaşma görüşmeleri sırasında öğrenilebilmekte, hatta bazen dosya incelenmeden sadece vergi aslına dokunulmaksızın vergi cezası üzerinde anlaşma sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu nedenle yalnızca uzlaşma konusu ile ilgilenen bağımsız uzlaşma komisyonları oluşturularak, bu kurum işletilmeye çalıştırılabilse daha olumlu sonuçlara ulaşılabilir. İşte bu amaçla uzlaşma komisyonlarının üye sayısının 3'ten 5'e çıkarılmasında yarar vardır. Böylece üyeler; vergicilikte deneyim sahibi yeminli bir mali müşavirin başkanlığında, mükellef veya temsilcisi, ilgili vergi dairesi müdürü, mükellefin bağlı olduğu meslek odasından bir üye ve gelir müdüründen oluşturulabilir.

- Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünü engelleyen diğer bir neden olarak da kısmi uzlaşma olanağının olmaması gösterilebilir. Vergi ve cezanın belirli bir kısmı üzerinde, sözgelimi ikmalen ve re'sen tarhiyatın aynı anda yapıldığı durumlarda, yalnızca ikmalen tarh olunan vergi ile buna ilişkin ceza üzerinde mükellefin uzlaşmak istemesi durumunda, idare buna yanaşmamakta, ikmalen ve re'sen salınan vergiler ile cezanın tamamı üzerinde uzlaşmak istemektedir. Bu ise uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesini engellemektedir. Kısmi uzlaşmanın yapılabilmesine olanak sağlanması

---

52) Veysi Seviğ, "Vergi Usul Yasası ile İlgili Görüşler", **Türk Vergi Sistemi'nde Öneriler**, İSMMMO Yayını No:6, İstanbul, Mart 1993, s.106.

halinde, bu konuda ortaya çıkan önemli bir sorun da giderilmiş olacaktır (53).

- Uzlaşma halinde hapis cezasının uygulanıp uygulanmayacağı konusundaki sorunun açıklığa kavuşturulması gerekir. Bilindiği gibi VUK'nun uzlaşma ile ilgili Ek Md.6 ile 11'inci maddesinin ve 367'nci maddenin son fıkrasının bir arada incelenmesi sonucu çelişkili bir durumun ortaya çıktığı görülmektedir. Bu çelişkili durumun bir an önce giderilmesi gerekir.Ayrıca Yargıtay'ın yerleşik hale gelen kararları (54) ile, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldığı durumlarda hapis cezasının uygulanamayacağı yolundaki kararları doğrultusunda, bu konuda yeni bir yasal düzenleme yapılıncaya kadar, ceza mahkemesine vergi idaresi tarafından başvurulmasının önlenmesinde yarar vardır.

- Üzerinde durulması gereken diğer önemli konulardan biri de, uzlaşma başvurusunun usul yönünden reddedilmesi halinde, uzlaşma komisyon kararının iptali için davanın nereye örneğin, Danıştay'a mı yoksa Vergi Mahkemesi'ne mi açılacağı konusu kanunda belirtilmemiştir. Bu konuda tartışmalara neden olmayacak yasal bir düzenlemenin yapılmasına da ihtiyaç vardır. Her ne kadar Danıştay'ın içtihatına göre, bu tür davaların Vergi Mahkemesi'nde açılacağı yönünde karar olmasına rağmen (55), bu konudaki yasal boşluk henüz doldurulamamıştır.

- Vergi Usul Kanunu'nun Ek Md. 10'da "Uzlaşma Müessesesi ve takbikatı ile ilgili sair hükümler tüzükte belirtilir"

---

53) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.211.

54) Yargıtay 9.Ceza Dairesi, 20.4.1989 Tarih, E: 1989/55, K: 1989/2079
Yargıtay 9.Ceza Dairesi, 31.1.1990 Tarih, E: 1989/3566, K: 1990/484
Yargıtay 9.Ceza Dairesi, 8.6.1989 Tarih, E: 1989/1464, K: 1989/3058
Yargıtay 9.Ceza Dairesi, 8.6.1989 Tarih, E: 1989/1074, K: 1989/3045

55) Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", Vergi Dünyası, Kasım 1991, Sayı: 123, s. 48.

şeklinde yer alan hüküm, uzlaşma müessesesinin oluşturulmasından bu yana yaklaşık 31 yıl geçmesine rağmen, halen boşlukta kalan bir hüküm olarak göze çarpmaktadır. Çünkü bugüne dek sözkonusu tüzük yayımlanmamıştır. Bu konuda yapılabilecek en gerçekci uygulamalardan biri de, uzlaşma kurumunun esaslarını belirleyen tüzüğün bir an önce yayımlanması olmalıdır.

- Uzlaşmanın yapılmasında belirli koşullar yanında, vergi ve cezaya muhatap olanların genel durumu ile birlikte, bilgi seviyeleri, mazeretleri, yanılmalar ve gerçek ödeme güçleri gibi özel durumlarının da gözönüne alınmasında bu kurumun gelişmesi ve teşviki açısından yararlar görülebilir.

- Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi ve cezaların miktarları konusunda getirilen kısıtlamaların kaldırılması ve böylece her miktardaki geliri toplama yetkisi verilen bu birim elemanlarının aynı miktarlardaki vergi ve cezalarda da uzlaşma yapabilmelerini sağlamak gerekir.

- Mükellef veya cezaya muhatap olanların birçoğu uzlaşma kurumunun varlığı konusunda bilgi sahibi bile değildirler. Bilgi sahibi olanlar bile, idare ile karşı karşıya gelmekten çekindikleri için bu kuruma başvurmamaktadırlar. Bu nedenle, bu kurumun varlığı mükellef veya cezaya muhatap olanlara, idarenin özel bir yazı ile hatırlatması ve de uzlaşma isteğinin bizzat vergi idaresi tarafından yapılmasında yarar vardır.

- Uzlaşma kurumunun getirilmesindeki temel amaçlardan biri de vergilerin bir an önce hazineye intikalini sağlamaktır. Halbuki uzlaşma sağlandıktan sonra yükümlülerin ödeme işlemlerini geciktirdikleri görülmektedir. Bu nedenle bu geç ödemelerin önüne geçmek için, V.U.K'nun 371 ve 376'ncı maddelerinde olduğu gibi, uzlaşmanın geçerli olabilmesi için ödemelerin belirli bir süre içinde yapılması zorunlu hale getirilebilir. Çünkü, uzlaşmanın sağlandığı durumda, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın öngörülen sürelerde ödenmemesi halinde uzlaşmayla amaçlanan kamu alacağının bir an önce tahsil

amacı gerçekleşmiş olur. Bu durumda, uzlaşma kurumu mükellef lehine işleyen tek taraflı kurum haline dönüşür.

- Son olarak uzlaşma kurumunun teşvik edilmesi açısından, V.U.K'nun 376'ncı maddesi gereğince cezalarda yapılan indirim oranları ile uzlaşma sonucu vergi cezalarında mükelleflere tanınan indirim miktarı arasında, mükellefler lehine daha iyi avantajlar sağlanmalıdır. Örneğin, uzlaşma sonucu, mükelleflere vergi cezalarında, 376'ncı maddeye göre daha çok indirim yapılmalıdır. Böylece cezaya muhatap olanların uzlaşma kurumunu tercih etmeleri sağlanmış olabilir.

SONUÇ

Vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıkların her şeye rağmen idari aşamada çözülmesi gerçeği hiç bir zaman gözden uzak tutulmamalıdır. Olabildiğince az ve spesifik konuların yargıya intikal ettirilmesi, iyi işleyen bir vergi idaresinin başarısı sayılmalıdır.

Bu çalışmada, vergi uygulamalarında özel bir önem arzeden mükellef idare ilişkilerinde karşılıklı güvenin kurulması, mali yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıkların en az seviyeye indirilmesi, vergi gelirlerinin bir an önce hazineye intikal ettirilmesi için tüm olanakların sağlanması ve iyi niyetli mükelleflerin olduğu kadar, idarede görev yapan elemanların emek ve zaman kaybı gibi bir takım formalitelerden kurtarılması amacıyla vergi hukukumuza getirilmiş bulunan Uzlaşma Kurumu incelenmeye çalışılmıştır.

Uzlaşma; ikna, pazarlık ve karşılıklı ödün verme sonucunda varılan ortak bir noktadır. Aynı zamanda, uzlaşma; mükellef veya ceza muhatabının, bazı hallerde uyuşmazlığı çözümlemek amacıyla yargı organlarından önce başvurabileceği bir pazarlık müessesesidir. Bu alanda sağlanacak başarı, idarenin üstünlüğü, katı kurallara bağlılığı anlayışından uzaklaşıldığı oranda mümkün olacaktır. Ancak Türkiye gibi, vergi ödeme alışkanlığının gelişmediği ve vergi kaçakçılığının geniş çapta yaygın olduğu ülkelerde bu durumun gerçekleşmesini beklemek biraz hayalcilik olacaktır.

Uzlaşma Kurumu batı ülkelerinde pek geniş uygulama alanı bulduğu halde, ülkemizde isteğe bağlı yardımcı bir kurum olarak kalmıştır. Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mali yargı organlarına düşen iş yoğunluğu artmıştır. Halbuki vergi yargı organlarının adil kararlar verebilmesi ve uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenebilmesi uyuşmazlık sayısı ile ters orantılıdır. Vergi yargı organlarına aktarılan uyuşmazlık sayısı arttıkça, iş yoğunluğu artacak buna bağlı

olarak da etkinlik ve verim düşecektir. Bu bakımdan vergi uyuşmazlıklarının mümkün olduğu kadar idari aşamada çözüme kavuşturulmasında büyük faydalar vardır.

Uzlaşma Kurumu her ne kadar vergilemede eşitlik ve mali yükümlerin ancak yasa ile konulması kuralının doğal sonucu olan "yasa ile konulan yükümlerin ancak yasa ile kaldırılabilmesi" ilkesine ters düşmesine ve bu nedenlerle Anayasa'ya uygunluğu tartışmalı olmasına karşın, vergi tahsilatının gecikmeden yapılmasının önemi, pratikliği ve batı ülkelerinde vergi uyuşmazlıklarını azaltmada başarılı bir araç olarak gözükmesi nedenleriyle 1963 yılında 205 Sayılı Yasa ile vergi hukukumuza girmiştir. Bazı batılı ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının % 90-95'i uzlaşma yoluyla çözümlenmesine karşın ülkemizde bu oranlara dahi yaklaşılamamıştır.

Ülkemizde Uzlaşma Kurumu'ndan gereği gibi faydalanılamamasının nedenleri arasında kanun yapıcıların ve idarenin olduğu kadar yükümlülerin de sorumluluğu vardır. Her şeyden önce Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşmaya ilişkin hükümlerin yeniden gözden geçirilerek günün şartlarına uygun hale getirilmesi gerekir. Bir kanun maddesinde yapılan değişiklikten dolayı, etkilenen diğer maddelerde de gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Uzlaşma Kurumu isteğe bağlı olmaktan çıkarılıp zorunlu bir yol haline getirilmelidir. Bu aşamada da uzlaşma sağlanamadığı takdirde yargı yolu açılmalıdır. Ayrıca uzlaşma süresi belirli bir gün ile sınırlandırılmayıp, uyuşmazlık konusu dava sonuçlanıncaya kadar her aşamada yapılabilmelidir. Vergi cezası yanında gerçekten haklı nedenlere dayanıyorsa vergi aslında hatta vergiye ilişkin gecikme faizinde de indirim olanağı sağlanmalıdır.

Uzlaşma komisyon üyelerinin uzlaşma görüşmelerinde yapacakları indirim miktarları konusunda çekimser davranmalarının önlenmesi ve mükelleflerde uzlaşma fikrinin yerleştirilmesi bu kurumun gelişmesine katkı sağlayacaktır. Uzlaşma sonucu varılan son durumdan sonra, idarenin yargı yoluna baş-

vurarak adli yargıda dava açması önlenmelidir. Böylece mükelleflerin Uzlaşma Kurumu'na bakış açıları değişmiş ve istenilen sonuçlara ulaşılmış olacaktır.

Sonuç olarak şunu ifade edebiliriz. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na 205 Sayılı Kanun'la eklenen ve 3239 Sayılı Kanun'la kapsamı daha da genişletilen Uzlaşma Kurumu, vergi uyuşmazlıklarının hızla çözümü ve böylece vergi mükelleflerinin tereddütlerinin bir an önce giderilerek, kamu alacağının zamanında hazineye intikali ve sonunda yargı organlarının işlerini hafifleterek, uyuşmazlıklar üzerine daha titizlikle eğilmelerine olanak sağlaması amacıyla getirilmiştir. Böylece mükellef ile vergi idaresi yönünden ortaya çıkacak uyuşmazlıkların yine kendi aralarında çözümlenmesi yolu açılmıştır. Öte yandan 1987 yılında yürürlüğe giren Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile mükellef ve vergi idaresi arasındaki ilişki bir adım daha ileriye getirilmiştir.

Vergi hukukunda vergi idaresi ile mükellef verginin tarafları olarak nitelendirilir. Bunları karşılıklı iki hasım olarak değil, birbiri ile yardımlaşma içinde olan, birbirini tamamlayan unsurlar olarak görmek gerekir. Fertler bir vatandaş ya da bir seçmen olmanın bilinciyle vergisini gereği gibi öder ve şekli görevlerini yerine getirir, devlet de mükelleflerini gereksiz ve karmaşık formalitelerle üzmeden eşit, adaletli ve basit bir biçimde vergisini alırsa bundan her iki taraf da kazançlı çıkacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAP ve MAKALELER

AĞCA, İlker : "Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi I,II", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayıştay Denetçileri Derneği Yayını, Cilt:XI, Sayı:64-65.

AKDOĞAN, Abdurrahman : "İngiltere'de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler", **Yeni İş Dünyası**, Sayı: 59, Eylül 1984.

———————— : **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, AİTİA Yayın No:137, Ankara 1980.

AKDOĞAN, Abdurrahman-KIRBAŞ, Sadık-EYÜPGİLLER, Saygın : **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, 1. Baskı, 1986.

AKKÖY, İhsan : "Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Yıl:1, Sayı:3.

AKSOY, Şerafettin : **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1990.

———————— : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991.

———————— : **"Türk Vergi Kaza Sistemi"**, (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi), İstanbul 1976.

———————— : "Vergi Yargısı (Kazası)", **İÜ-İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:39, Sayı:1-4, Temmuz 1980-Eylül 1981.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz:"Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi" **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 1, 1971.

———————— : "İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış", **Danıştay Dergisi**, Yıl:2, Sayı:6-7.

———————— : "Vergide Uzlaşma", **Danıştay Dergisi**, Yıl: 8, Sayı:28-29, 1978.

———————— : "Vergi Yargısı ve Sorunları", **Danıştay Dergisi**, Yıl:9, Sayı:32-33.

ARICA, Mehmet Nadir : **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Yeni Cenap Matbaası, Ankara 1989.

AYBARS, Atakan : "Uzlaşma Müessesesi ve Mükelleflerin Dava Açma Hak ve Süreleri", **Vergi Sorunları**, Yıl:5, Sayı: 1986/5.

BULUTOĞLU, Kenan : **Türk Vergi Sistemi**, Cilt:2, Ankara 1979.

BÜYÜKKAYALAR, Ali : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 1987/II.

CANDAN, Turgut : "Uzlaşma I", **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 271, 15 Aralık 1991.

———————— : "Uzlaşma III", **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 273, 15 Ocak 1992.

———————— : "Uzlaşma IV", **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 274, 1 Şubat 1992.

———————— : "Uzlaşma VIII", **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 278, 1 Nisan 1992.

———————— : "Uzlaşma IX", **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 279, 15 Nisan 1992.

———————— : "Uzlaşma X", **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 280, 1 Mayıs 1992.

———————— : "Uzlaşma XII", **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 282, 1 Haziran 1992.

———————— : "Uzlaşma XVII", **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 287, 15 Ağustos 1992.

———————— : "Uzlaşma XXII", **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 292, 1 Kasım 1992.

CANTÜRK, İsmet : "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", **İSO Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 58, Aralık 1970.

———————— : "Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri", **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 3.

DEMİR, Ali : "Uzlaşma Müessesesinden Beklenen Faydanın Sağlanabilmesi İçin İki Öneri", **Vergi Dünyası**,Sayı:88, Aralık 1988.

DÖNMEZ, Recai : **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları No: 557/92, Eskişehir 1992.

EDİZDOĞAN, Nihat : **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları**, Örnek Kitabevi, Bursa 1986.

EDİZDOĞAN, Nihat-TAŞ, Metin : **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi Bursa 1993.

EKİNCİ, Mehmet : "Pişmanlık ve İslah Uygulaması", **Maliye Postası**, Yıl: 8, Sayı: 169, 15 Eylül 1987.

ERÇOKLU, Celal : **ABD'de Vergi Sistemi**, Maliye Bakanlığı,Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Yayın No: 1956-57, Karınca Matbaası, Ankara 1986.

ERGİN, Metin : "Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 71, Eylül-Ekim 1984.

ERGİNAY, Akif : **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1982.

ESEN, Ahmet : **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Erk Basımevi, Ankara 1983.

GÖZÜKARA, Öcal : "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları (II)", **Vergi Dünyası**, Sayı: 130, Haziran 1992.

GÜMÜŞTAŞ, Engin : "Vergi Usul Kanunu'ndaki Cezalarda İndirim Hükmünün Uygulanması", **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 11.

GÜNGÖR, Şükrü : "Vergi Hukuku'nda Hataların Düzeltilmesi", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 1991/6.

İPÇİ, Mustafa : "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 6, Ekim-Aralık 1991.

KANETİ, Selim : **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul 1989.

———————— : " Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt: XXXIII, Sayı: 3, 1986.

———————— : "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 123, Kasım 1991.

KARAGÖZOĞLU, H.Fevzi-KAZANCI, Faruk : **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Vergi hukuku Yayınları: I, Ankara.

KESKİN, Miktat : "Uzlaşma Müessesesi ve Uzlaşmanın Uygulanması Üzerine Bazı Düşünceler", **Maliye Yazıları**, Nisan-Mayıs 1987.

KIRBAŞ, Sadık : **Vergi Hukuku**, GÜ Yayını No: 131, 2. Baskı Ankara 1988.

KIZILOT, Şükrü : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Varılması Halinde Hapis Cezası Kalkar mı?", **İSMMMO Aylık Yayın Organı**, Yıl: 1, Sayı:5, Temmuz 1991.

———————— : "Vergi Hatalarını Düzeltme", **Mali Sorunlara Çözüm**, Sayı: 12, Aralık 1985.

———————— : "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları" **Vergi Dünyası**, Sayı: 59, Eylül 1984.

KİTİŞ, Nahit : "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Sayı: 97, Eylül 1989.

———————— : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Sayı: 96, Ağustos 1989.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim : **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Yaylacık Matbaası 2. Baskı, İstanbul 1983.

———————— : "Yeni Vergi Tasarısı ve Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 1979/2.

MERZİ, Behçet : **Vergi Reformu Konusunda Öneriler**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Ankara 1993.

MUTLUER, Kamil : **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İTİA Yayını, Eskişehir 1979.

ÖNCEL, Mualla-ÇAĞAN, Nami-KUMRULU, Ahmet : **Vergi Hukuku**, AÜ Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1982.

———————— : **Vergi Hukuku**, Cilt: 1, Yargı Yayınları, 3. Baskı, Ankara 1987.

ÖZAKTAŞ, Nursel : ABD'de Federal Gelir Vergisi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları, **İÜ-İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını**, Yayın No: 16, İstanbul 1976.

ÖZOYMAK, Özen : "Uzlaşma Müessesesi", **İÜ-Maliye Enstitüsü Konferansları**, 14. Seri, 1967.

POLATKAN, Vahit : "Vergi Yargısı", **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 8.

SAYGILI, Harun : "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İÜ-SBE), İstanbul 1988.

SEVİĞ, Veysi : "Vergi Usul Yasası İle İlgili Görüşler", **Türk Vergi Sisteminde Öneriler**, İSMMMO Yayını, Yayın No:6, Mart 1993, İstanbul.

ŞAHİNOK, Aynur : "Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi",**İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu, No: 26, Ankara 1978.

ŞAMLIOĞLU, Servet : "Uzlaşma Müessesesi ve Uygulanması", **Vergicinin Dergisi**, Sayı: 16, Cilt:2, Eylül 1967.

ŞEKER, Sakıp : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Varılması Halinde İdare Adli Yargıda Dava Açabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 11, Sayı:11, Kasım 1993.

TAN, Mehmet : "Veraset ve İntikal Vergisinde Tarhiyat ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 9.

TANRIKULU, Lütfi : "Uzlaşma Kamu Davası Açılmasını Gerektiren Kaçakçılık Suçlarını Ortadan kaldırır mı?", **Vergi Dünyası**, Sayı: 148, Aralık 1993.

TANZİ, Vito : "Enflasyon, Tahsilattaki Gecikmeler ve Gelir Vergisi Varidatının Reel Değeri" (Çev. Mehmet Ali Özbudun), **MÜ-İİBF Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, Yıl: 1984.

TINAZTEPE, İ.Sadi : "Vergi İhtilafları", **İÜ-Maliye Enstitüsü Konferansları**, 22. Seri, 1972.

TUNCER, Selahattin :"Uzlaşmada Yeni Gelişmeler",Sanayi Dergisi, Yıl: 17, Sayı: 202, Aralık 1982.

———————— : "İl Özel İdareleri İle Belediye Gelirlerinde Uzlaşma", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: XXXV, Sayı:1, Nisan 1988.

———————— : "Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları", VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, HÜ-İİBF Yayını, Şafak Matbaacılık, Ankara 1990.

TUNÇ, Ömer : "ABD'de Vergi İncelemesi", Maliye Yazıları, Sayı: 17-18, Mart-Haziran 1989.

TURGAY, Recep :"Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu", İÜ-Maliye Enstitüsü Konferansları, 8.Seri, 1962.

TÜRKÇE SÖZLÜK : TDK Yayınları 505/2 L-Z, Ankara 1983.

YENİ, Ferdiye : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Yıl:2, Sayı: 13.

YÜCEL, Turgay : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Değerlendirmeler", Vergi Dünyası, Sayı: 80, Nisan 1988.

KANUNLAR

- 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

MAHKEME KARARLARI

- Danıştay 3. Dairesi, 2.10.1990 tarih,E: 1990/2888,K: 1990/2770
- Danıştay 3. Dairesi, 8.11.1990 tarih,E: 1988/2613,K: 1990/3090
- Danıştay 4. Dairesi, 13.3.1989 tarih,E: 1988/1409,K: 1989/1264
- Danıştay 7. Dairesi, 4.6.1990 tarih,E: 1990/1246,K: 1990/1543
- Danıştay 9. Dairesi, ———— tarih,E: 1984/2370,K: 1985/795
- Danıştay 9. Dairesi,11.10.1989 tarih,E; 1987/1540,K: 1989/1703
- Danıştay İçtihatı Birleştirme Kararı : 23.10.1986 tarih ve E: 1986/2, K: 1986/2
- Yargıtay 9.Ceza Dairesi,24.10.1989 E: 1989/55, K: 1989/2079
- Yargıtay 9.Ceza Dairesi, 8.6.1988 E: 1989/1464,K: 1989/3058
- Yargıtay 9.Ceza Dairesi, 8.6.1989 E: 1989/1074,K: 1989/3045
- Yargıtay 9.Ceza Diresi, 31.1.1990 E: 1989/3566,K: 1990/484

YÖNETMELİK VE TEBLİĞLER

- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 16.2.1987 tarih ve 19374 Sayılı Resmi Gazete
- VUK Genel Tebliği, No: 65
- VUK Genel Tebliği, No: 120
- VUK Genel Tebliği, No: 147, 30.10.1982 gün ve 17853 Sayılı Resmi Gazete
- VUK Genel Tebliği, No: 186, Tebliğler Dergisi, KAS-ARA.1988
- VUK Genel Tebliği, No: 218, 14.11.1992 gün ve 21405 Sayılı Resmi Gazete
- İçişleri Bakanlığı Tebliği, No: 1, 5.12.1987 gün ve 19655 Sayılı Resmi Gazete

RAPORLAR

- TÜRMOB Çalışma Raporu, 1992-1993, Ankara 1993.
- Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (TOBB), Ankara 1992.
- Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: II, İstanbul 1969.
- Yeni Düşünceler Öncesinde Vergi Sistemine Bir Bakış, ESİAD, Görüşler-1, Yayın No: 92/G-1, İzmir 1992.

YILLIKLAR

- Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991).
- Genel ve Adalet Hizmetleri (1980-1993), Maliye Bakanlığı BMKGM, Ankara, Kasım 1993.

KONUYLA İLGİLİ GÖRÜŞME YAPILAN KİŞİ ve KURUMLAR

- Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistik Şubesi Elemanları
- Trabzon Defterdarlığı İl Uzlaşma Komisyonu Üyeleri
- Uzlaşma Görüşmelerine Vekil Sıfatıyla Katılan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler