

# TARHİYAT ÖNCESİ ve TARHİYAT SONRASI YAPILAN UZLAŞMALARIN VERGİLEMEDE ADALET AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF FAIRNESS IN TAXATION REGARDING  
CONCILIATION PRECEDED TAXATION AND SUCCEEDED TAXATION



Esra İLTAR\*

## ÖZ

Uzlaşma, ikmalen, re'sen, idarece yapılan tarhiyat konusu vergi ve cezalarda, idare ile mükellef arasında, vergi ve cezada belli bir indirim yapılması temeline dayanan bir çözüm yoludur. Uzlaşma vergi idaresi ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkların çözümüne yönelik getirilmiş bir düzenleme olsa da başta Anayasa Md 73 ve Md 10'a aykırılık teşkil etmesi bu düzenlemenin pek çok eksikliğini gündeme getirmektedir. Bu çalışmada, tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşmanın işleyişinden bahsedilerek vergileme adaleti açısından değerlendirilmesi yapılacak ve sonuç olarak bu düzenlemeyle ilgili tartışmalara karşılık neler yapılabileceğine kısaca değinilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Vergi Usul Kanunu, Anayasa

## ABSTRACT

Conciliation is an agreement tax payer and administration based on a specific rate of deduction in tax charged by law, inspection and administration also its penalty. Even if it aims to settle the dispute, violating the constitution law Article 10 and 73, many defects are revealed. In this essay, the process of conciliation preceeded taxation and succeeded taxation will be mentioned. Then we will assess fairness in taxation regarding conciliation. At last, briefly several things to be done related to the debate on this regulation will be explained.

**Key Words:** Conciliation Preceeded Taxation, Conciliation Succeeded Taxation, The Constitution, The Turkish Tax Procedure Law

---

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 07.02.2016 / M.K.T.: 27.05.2016

## 1- GİRİŞ

Vergi idaresi ile mükellefler arasında, vergi hukuku uygulamalarından kaynaklanan bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların giderilip vergi alacağının tahsil edilebilmesi için, vergi hukukunda bazı çözüm yollarına yer verilmektedir. Bu çözüm yollarından birisi olan uzlaşma müessesesi, yargı yoluna gitmeden idare ile mükellefin kendi aralarında anlaşarak vergi ve cezaların tahsil amacını taşımaktadır.

Uzlaşma kurumu, vergi kanunlarına göre belirlenen vergi veya cezanın tamamen ya da kısmen ortadan kaldırılmasına neden olduğundan Anayasa Md. 73 ve Md. 10 açısından Anayasaya aykırılık teşkil ettiği tartışılmaktadır. Ayrıca takdir komisyonlarının vergi ve cezada en az veya en fazla hangi oranda uzlaşabileceğine dair sınırlar belirtilmemiş olduğundan takdir yetkisi uzlaşma komisyonunun inisiyatifine bırakılmakta ve bu durumun da kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği tartışılmaktadır.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, uzlaşmanın tarihi gelişimi, diğer ülkelerdeki uygulamaları ve Türkiye’de uzlaşma müessesinin ne şekilde işlediği anlatılmaktadır. İkinci bölümde ise, uzlaşmanın vergilendirme adaleti açısından getirilen eleştirilerine değinilmiş ve Anayasaya aykırılık teşkil eden maddeler üzerinde durulmuştur.

## 2- UZLAŞMANIN MAHİYETİ ve KAPSAMI

Uzlaşma, ikmalen, re’sen, idarece yapılan tarhiyat konusu vergi ve cezalarda, idare ile mükellef arasında, vergi ve cezada belli bir indirim yapılması temeline dayanan bu sayede uyuşmazlığın yargı merciine intikal etmeden yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesini amaçlayan mükellefle idare arasında anlaşmayı sağlayan bir çözüm yoludur.<sup>1</sup>

Uzlaşma ile sağlanmak istenen vergi idaresi ile adına vergi tarh edilen ve ceza kesilen mükellefler, yasaların izin verdiği ölçüde idare ile anlaşma görüşmeleri yaparak uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden çözümlenmesini sağlamak ve çözümlenmeye çalışmaktadır.<sup>2</sup>

Kamu alacağının daha hızlı ve etkin bir biçimde tahsili amacıyla pek çok ülkenin de vergi sisteminde yer alan uzlaşma müessesesi Türk Vergi Sistemine 205 sayılı Kanunla girmiştir. Uzlaşmanın hukuk teorisi açısından yararlı olup olmadığı uzun yıllardır tartışılmaktadır. Uzlaşmayı hukuksal barışı sağlayan, verginin hızlı ve zamanında tahsilini kolaylaştıran bir uygulama olarak gören kesimlere karşılık anayasa-daki vergilendirme ilkeleri ile vergilerin eşitlik ve yasallığı ilkelerine aykırı bulan kesimler de mevcuttur.<sup>3</sup>

### 2.1- Uzlaşma Müessesinin Tarihi Gelişimi

#### 2.1.1- 1963-1994 Döneminde Uzlaşma Müessesesi

Bu dönemlerde uzlaşma müessesesi, neredeyse bütün vergiler açısından ikmalen ve re’sen yapılan tarhiyatlar ve bunların cezaları konusunda, itiraz yoluna başvurulmadan, mükellefle idare arasında anlaşmayı sağlama işlevini görmüştür.

#### 2.1.2- 1995-1998 Döneminde Uzlaşma Müessesesi

1994 yılında yayımlanan ve 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kaçaklık cezası sonucu ortaya çıkan tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

<sup>1</sup> Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012), 1001.

<sup>2</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, (İstanbul, 2014)

<sup>3</sup> M. Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. bs. (Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014), 1023.

### 2.1.3- 4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Düzenleme

4369 sayılı Kanunla ceza hükümleri tamamıyla değiştirilmiş, vergi ziyai cezası bütünüyle uzlaşma kapsamında çıkarılmış, uzlaşma vergi asılları ile sınırlandırılmıştır. Uzlaşma müessesinin son zamanlardaki uygulamasında, genellikle uzlaşma komisyonlarınca vergi miktarının uzlaşma konusu yapılmayarak vergi miktarlarına da indirim yapılmadığı, buna karşılık cezaların önemli miktarda indirildiği hatta hiç alınmadığı gözlenmektedir. Bu ise, müessesenin kuruluş amacına ters düşen bir durumun ortaya çıkmasına, vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine ve vergisini ödeyen mükellef ile ödemeyen mükellef arasında ayırımın ortadan kalkması sonucunun doğmasına neden olmaktadır. Bu yeni düzenlemeye bağlı olarak uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi esasına geçilmiştir. Bu kanunla düzenlenen esaslara Ek 1'inci maddede yer verilmiş ve uygulama ile ilgili esasların çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği kararlaştırılmıştır. Bu kapsamda yönetmelik 3.2.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

### 2.1.4. 4444 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Düzenleme;

4444 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle Ek 1'inci maddede yapılan değişiklikle vergi ziyai cezası tekrar uzlaşma kapsamına alınmıştır. (Vergi ziyasına 359. madde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi dolayısıyla üç kat uygulanması gereken vergi ziyai cezası hariç) Bu kanunla vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamına alınması ile 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelikle bu doğrultuda değişiklik yapılmıştır.<sup>4</sup>

4444 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle yapılan değişiklik sonucu Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen ek madde 1 aşağıdaki gibidir;

**Ek Madde 1:** (4369 sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle değişen madde) (4444 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle değişen ibare) Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaina sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanun'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların be-

<sup>4</sup> Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 1001-1003.

*lirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.*<sup>5</sup>

Geçmiş dönemlerde tarhiyat konusu vergi ve cezalar bir bütün olarak ele alınmış bu nedenle uzlaşmada kısmi uzlaşmaya yer verilmemişti. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden birisi kısmi uzlaşma imkanının tanınmış olmasıdır. Ek 1'inci madde de buna yer verilmiştir. 4444 sayılı Kanunla vergi ziyai cezasının da uzlaşma kapsamına alınmasıyla kısmi uzlaşma vergi aslıyla birlikte vergi ziyai cezasını da kapsayacaktır.<sup>6</sup> Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma öngörülmemiş ve bu durum Uzlaşma Yönetmeliğinin 7'nci maddesinde belirtilmiştir. Bu maddede geçen ibare "*Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*" Ancak, Yönetmeliğin bu hükmünün iptali konusunda açılan davada Danıştay Dördüncü Daire 14.6.2000 tarih, E.1999/5635, K.2000/2810 sayılı kararı ile "*Bu düzenleme ile, yasayla getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmada, yukarıda sözü edilen yönetmelik ile ortadan kaldırılmış olup, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasına aykırı olarak ve tanınan yetkinin aşılması suretiyle tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı şeklindeki düzenlemede kanununa uygunluk bulunmamaktadır.*"<sup>8</sup> iptal kararı vermiştir. Bu karara karşı temyiz yoluna gidilmemesi nedeniyle karar kesinleşmiştir. Ayrıca idare iptal edilen hükümlerle ilgili yeni bir düzenleme yapmadığı için bu konu boşlukta kalmıştır. Ancak idarenin temyiz yoluna gitmemiş olması nedeniyle tarhiyat sonrası uzlaşmada da kısmi uzlaşma yapılması yönünde bir düzenleme yapılması gerekmektedir.<sup>9</sup>

### 3- DİĞER ÜLKELERDE UZLAŞMA UYGULAMALARI

- **Amerika Birleşik Devletleri (ABD):** Amerikan Gelir İdaresi IRS (Internal Revenue Service) uzlaşmayı, vergi alacağıın ileride tahsil edilecek fakat belirsiz tutarlara karşı hemen ve mümkün olduğu kadar yüksek bir tutarının tahsil edilerek ilgili borcun bir an önce kapatılmasını amaçlamaktadır. Ülkemizde vergilerin tarh veya tahakkukundan önce yapılan uygulamanın aksine uzlaşma ABD'de vergi idaresinin bir tahsilat aracı olarak kullanılmaktadır. Vergi yanında her türlü parasal ceza ve faizler de uzlaşmaya konu edilmektedir. Uyuşturucu ve kaçakçılıkla ilgili vergisel suçlar ile kasıtlı olarak yapılan vergi kaçakçılığı uzlaşma kapsamı dışındadır.<sup>10</sup> ABD'de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde en etkin yol olan uzlaşma kurumu ile uyuşmazlıkların %95'i bu şekilde sona ermektedir.<sup>11</sup>

- **Almanya:** Uzlaşma Almanya'da yasalarda düzenlenmiş bir müessese değildir. Almanya'da, uzlaşma 1997 tarihinde Anayasa Mahkemesince anayasaya aykırı bulunarak kaldırılmıştır Mali idare

<sup>5</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961, Ek Madde 1.

<sup>6</sup> Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 1007

<sup>7</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, 1999, Madde 7.

<sup>8</sup> Danıştay Dördüncü Daire 14.6.2000 tarih, E.1999/5635, K.2000/2810 sayılı kararı.

<sup>9</sup> M. Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 1036.

<sup>10</sup> M. Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 1024.

<sup>11</sup> Ceyhan İnaltong, "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", Vergi Dünyası, Sayı 375, Kasım 2012.

ile mükellefler arasında yapılan anlaşmaların her iki tarafı bağlayıcı olması yanında yasal dayanağı olmayan ancak fiilen uygulanan bir müessese olarak işlemektedir.

- **Fransa:** Fransa'da uzlaşma müessesini ikame etmek üzere uygulanan ihtilafsız kaza adı verilen uygulama ile mahkemelere uyuşmazlıkların çok az bir kısmı intikal etmektedir.<sup>12</sup> Cezalara ilişkin ihtilafların %95'inin uzlaşma ile çözümlendiği ve yargı organlarına ihtilafların ancak %3'ünün intikal ettiği gözlenmiştir.<sup>13</sup>

#### 4- TÜRKİYE'DE UZLAŞMA UYGULAMASI

Vergi Usul Kanunu'muzun Ek 1-12 maddelerinde düzenlenen uzlaşma, iki aşamada söz konusu olmaktadır.

Bunlardan birincisi, vergi, resim, harç ve cezaların, re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesinden sonra başvuru tarihini takip eden uzlaşma;

İkincisi ise, vergi incelemelerine dayanarak tarh edilecek vergi, resim, harç ve cezalar için henüz tarhiyat yapılmadan başvurulabilecek tarhiyat öncesi uzlaşmadır.<sup>14</sup>

##### 4.1- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrasına ilişkin hükümler Ek 1-10 uncu maddelerde düzenlenmekte iken 4369 sayılı Kanunla Ek 2, 3, 4 ve 5'inci maddeler kaldırılmıştır. Kaldırılan bu maddelerde yer alan hükümlerin içerdiği hususlara Ek 1'inci maddenin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca hazırlanan yönetmelikte yer verilmiştir.<sup>15</sup>

03.02.1999 tarihinde yayımlanan uzlaşma yönetmeliğinin 2. maddesine göre; "Bu Yönetmeliğin kapsamına ikmalen, re'sen, idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer."<sup>16</sup>

Uzlaşma talebinde bulunabilmek için gerekli şartlara Ek 1'inci maddede yer verilmiştir. Mükellef tarafından vergi ziyasına;

1. Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
2. 369'uncü maddede yazılı yanılmadan kaynaklanan nedenle,
3. Kanun'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu,
4. Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, uzlaşma talep edilebilecek ve idare de uzlaşabilecektir.<sup>17</sup>

Uzlaşma talebinin vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir

<sup>12</sup> M. Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 1024.

<sup>13</sup> İnaltong, "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", 3.

<sup>14</sup> Mehmet Arslan, Vergi Hukuku, 6. bs. (Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006), 283.

<sup>15</sup> M. Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 1026.

<sup>16</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, 1999, Madde 2.

<sup>17</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961, Ek Madde 1.

Uzlaşmaya davet yazısı, görüşme tarihinden en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmadan daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Mükellef tarafından mücbir sebep halleri nedeniyle toplantıya katılmadığının ispat veya tevsik edilmesi halinde yeni uzlaşma günü tayin edilir.

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

Tayin edilen uzlaşma gününde yapılan uzlaşma görüşmesi sonunda uzlaşma sağlandığı takdirde komisyonun düzenleyeceği uzlaşma tutanakları kesin olup üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikayette de bulunulamaz. Bu durum mükellefi bağladığı gibi idareyi de bağlar.<sup>18</sup>

Komisyon teklifinin, mükellef tarafından kabul edilmemesi nedeniyle uzlaşma gerçekleşmezse, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellefin, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibarıyla uzlaşma gerçekleşmiş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda mükellef, uzlaşmanın sağlanmadığını gösteren tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzar.<sup>19</sup>

Danıştay Üçüncü Daire 13.04.2006 tarih, E.2006/498, K.2006/1049 sayılı kararı ile “uzlaşmaya konu edilemeyecek vergi ziyai cezasına ilişkin uzlaşma talebinin uzlaşma komisyonunca, görüşülmeksizin reddi üzerine, 15 günlük ek sürede açılan davanın, dava açma süre aşımı nedeniyle reddi gerektiği” yönünde karar verilmiştir. Ayrıca verilen kararda “ 213 sayılı yasanın 359. maddesinde yazılı gerçeği yansıtmayan fatura düzenleme eylemine iştirak etmekten kaynaklanan ve uzlaşma komisyonunun yetkisinde bulunmadığı tartışmasız olan vergi ziyai cezasına karşı ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde dava açılmaksızın yapılan uzlaşma başvurusunun uzlaşma komisyonunca görüşülmeksizin reddine ilişkin uzlaşma komisyonu başkanlığı yazısının tebliğ tarihinde dava açma süresi geçtiği ve vergi ziyai cezasına karşı Ek 7. maddede belirtilen on beş günlük ek sürede açılan dava süre aşımı nedeniyle incelenmeyeceği halde, esası incelenerek verilen vergi mahkemesi kararı hukuka uygun düşmemiştir.” açıklanan nedenlerle idarenin yaptığı temyiz istemi kabul edilerek Vergi mahkemesi kararının bozulmasına karar verilmiştir.<sup>20</sup>

Mükellef, yapılan tarhiyata karşı uzlaşma veya cezalarda indirim talebinde bulunma haklarından sadece birinden yararlanabilir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, buna ilişkin düzenlenen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ olunmuşsa normal vade tarihlerinde, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ olunmuşsa ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir. Uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ayrıca Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.<sup>21</sup>

<sup>18</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma”, 2007, 17-21.

<sup>19</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma”, 22.

<sup>20</sup> Danıştay Üçüncü Daire 13.04.2006 tarih, E.2006/498, K.2006/1049 sayılı kararı

<sup>21</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma”, 23-24.



#### 4.2- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ile ilgili hükümlerine 3239 sayılı Kanunla eklenen Ek 11'inci maddeyle, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi getirilmiştir. Getirilen bu hüküm doğrultusunda, vergi incelemesi sonucunda tarh edilen vergiler ve cezaları konusunda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına Maliye Bakanlığınca izin verilebilecektir.<sup>22</sup> Uzlaşmanın, tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliğinden önceki bir aşamaya diğer bir ifadeyle tarhiyatın henüz yapılmamış olduğu bir aşamada alınmasının amacı söz konusu kanunun gerekçesinde şöyle ifade edilmektedir. 376'ncı maddenin sonuna 205 sayılı Kanunla eklenen bölümün Ek 10'uncu maddesinden sonra Ek 11'inci madde ilave edilmiştir. Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükellefle idare arasında görüş ayrılıklarına düşülmesi durumun doğal bir sonucudur. Mükellefle idare arasında yapılacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden mükellefle idare arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru yapılması amaçlanmaktadır. Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına gitmeden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ile usullerinin yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanınmaktadır.<sup>23</sup>

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına Madde Ek 11 ve 31.10.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile değiştirilmiştir. **Ek Madde 11:** (Ek madde: 04/12/1985 - 3239/33 md.) (Değişik fıkra: 11/08/1999 - 4444/7 md.) Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. (Ek fıkra: 03/12/1988 - 3505/10 md.) Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112'nci Maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.<sup>24</sup>

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 2. Maddesi ile açıklanmıştır. Bu maddeye göre *"Bu Yönetmeliğin kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer."* şeklinde ifade edilmektedir.<sup>25</sup>

Uzlaşma talebi, vergi incelemesini yapan inceleme elemanlarına veya bu elemanların bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı olarak yapılmalıdır. Ayrıca uzlaşma talebinin inceleme

<sup>22</sup> Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 1019.

<sup>23</sup> M. Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 1046.

<sup>24</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961, Ek Madde 11.

<sup>25</sup> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 2011, Madde 2.

tutanağında yer alması da ilgili mercie yazılı başvuru yerine geçer. Nezdinde inceleme yapılan mükellefler incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. İnceleme elemanlarınca yapılacak “uzlaşmaya davet” hallerinde ise, davet yazısının mükellefe tebliğinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. (Ancak incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve talepte bulunmaya davet edilmez.) Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmanın yapılacağı yer ve tarih mükellefe yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce bildirilir.<sup>26</sup>

Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde, komisyon uzlaşma sonuçlarını gösteren bir tutanak düzenler. Tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline verilir. Bir örneği de üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşmanın Temin Edilememesi; mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, uzlaşma görüşmesine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Bu durumda, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar.<sup>27</sup>

Danıştay Dokuzuncu Daire 06.06.2007 tarih, E.2005/4914, K.2007/2207 sayılı kararı ile “*tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamamış olması halinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemeyeceği hk.*<sup>28</sup>” hüküm verilmiştir.

Mükellef, komisyonun teklifini sonradan kabul etme imkanına sahiptir. Tutanak ve inceleme raporunun vergi dairesine ulaşması üzerine, vergi dairesi tarafından yapılacak tarhiyatın mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren işlemeye başlayacak olan 30 günlük vergi mahkemesinde dava açma süresinin son günü mesai saati bitimine kadar, mükellef uzlaşma komisyonunun teklifini kabul edebilir. Bu durumda uzlaşma sağlanmış olur.

Uzlaşmanın sağlanması sonucu düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır. Üzerinde uzlaşma sağlanan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanan mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza için cezalarda indirim hakkından yararlanamaz.<sup>29</sup>

Danıştay Dördüncü Daire 15.11.2006 tarih, E.2006/2249, K.2006/2202 sayılı kararı ile “*vergi incelemesi yoluyla tarh ve tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza üzerinde yapılan uzlaşmanın sadece salınan vergi ve kesilen cezayı değil, bunun maddi ve hukuki dayanaklarını da kapsamı nedeniyle, uzlaşılan döneme ilişkin inceleme yapılarak tarhiyat yapılmasının yasanın amacına uygun olmadığı hk.*<sup>30</sup>” hüküm verilmiştir.

Mükellefler inceleme elemanınca tespit edilen matrah veya matrah farklarının tümü için uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi bir kısmı için de bulunabilirler.

<sup>26</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma”, 10.

<sup>27</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma”, 10-13

<sup>28</sup> Danıştay Dokuzuncu Daire 06.06.2007 tarih, E.2005/4914, K.2007/2207 sayılı kararı

<sup>29</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma”, 14.

<sup>30</sup> Danıştay Dördüncü Daire 15.11.2006 tarih, E.2006/2249, K.2006/2202 sayılı kararı



Uzlaşılabilir vergi ve cezalara ilişkin tutanak vergi dairesine gönderilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmişse; kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmişse; uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Üzerinde uzlaşılabilir vergi miktarına ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır.<sup>31</sup>

## 5- UZLAŞMA MÜESSESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kanun koyucu, bazı müesseseleri vergi sistemine dahil ederek bu kurumların hukuki niteliğinden önce pratik ve iktisadi faydalarını dikkate almaktadır. Devletin egemenlik gücüne dayanarak, mükelleften tahsil ettiği vergi, hazineye girecek olan iktisadi bir değerdir. Mükellef, kâr kaybına neden olacak bu iktisadi değeri vermemek ya da az vermek eğilimine girecekken, idare de bu iktisadi değeri kolay ve kısa yoldan elde etme eğilimi gösterecektir. Kişilerin malvarlığına müdahale eden devlet, iyi niyetle ve en az zararla tahsil etmeye çalıştığı vergileri alabilmek için elbette bazı kolaylıklar getirerek sağlamak zorundadır. Vergi Hukuku kapsamında sağlanan söz konusu kolaylıklardan birisi de uzlaşma müessesesi olarak kanunumuza girmiştir.<sup>32</sup> Ancak uzlaşmayı savunanların aksine bu müesseseye karşı olanlar için uzlaşma devletin egemenlik gücünü pazarlık konusu yapmasıdır. ABD gibi liberal anlayışlarda uzlaşma kurumunun tarhiyat öncesi ve sonrasında var olması, verginin yasallığı ilkesi ile çelişmez. Ancak, Kara Avrupa'sının daha sosyal anlayışında, uzlaşma kurumu, verginin yasallığı ilkesini zorlayan ve boşluk oluşturan bir kurum olarak karşımıza çıkar. Bu nedenle, uzlaşma kurumunu aldığımız Almanya'da, uzlaşma 1997 tarihinde Anayasa Mahkemesince anayasaya aykırı bulunarak kaldırılmıştır. Ancak ülkemizde, uzlaşmayı düzenleyen hükümler, bugüne kadar iptal talebiyle Anayasa Mahkemesinde dava konusu edilmemiştir.<sup>33</sup>

Vergi Usul Kanunu'muzda uzlaşma konusunun tarh edilecek ve kesilecek ya da kesilmiş vergi ziyai cezası miktarı şeklinde belirlenmiş olması ve başkaca bir sınırlama yapılmamış olması, vergi idaresinin kanun lafzını "vergi ve ceza üzerinde rakam uyuşması" şeklinde yorumlamasına neden olmuştur.<sup>34</sup>

VUK'un 4444 sayılı Kanunla değiştirilen Ek Madde-1'de sayılan nedenlerle vergi ziyasına sebep olunması durumunda uzlaşılabilir hüküm altına alınmıştır. Ancak bu hükümler çok genel anlamlar içermekte olup, kanunda açık bir şekilde ifade edilmemiştir. Bu hükümlerin eksiklikleri aşağıdaki gibidir:

- **Vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek:** Uygulamada neredeyse bütün uzlaşma taleplerine neden olarak "vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek" gösterilmektedir. Vergi kanunlarının günümüzde fazlasıyla karmaşık hale geldiği ve basitleştirilmesi gerektiği doğrudur. Ancak, bu karmaşıklık bütün mükellefler için geçerlidir ve kanunu bilmemek mazeret sayılamaz. Her mükellefin üzerine düşen yükümlülükleri bilmesi gerekir. Aksi halde kanuna aykırı hareket eden herkes kanunu bilmediğini ileri sürerek vergi cezalarından kurtulur. Ayrıca, idare

<sup>31</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma", 16.

<sup>32</sup> Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIII, Y. 2009, S. 1-2.

<sup>33</sup> Çetinkaya Hukuk, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9f5d0f4c-efb1-4ded-a812-b0643cf14a6e.pdf>, Erişim Tarihi: 15 Kasım 2015

<sup>34</sup> Funda Başaran Yavaşlar, "Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?", Vergi Sorunları, Şubat 2010, S. 165.

her mükellefin kanunu bilip bilmediğini objektif olarak ispatlama şansına sahip değildir. Bu nedenle kanunda geçen bu sebebi ileri süren her mükellefin beyanının doğru kabul edilmesi gerekir ki, bu durum böyle bir sebebin fiilen olmadığı, konu ve zaman olarak uzlaşma kapsamına girmesi koşulu ile herkesin uzlaşma talebinde bulunabileceği anlamına gelir. Bir diğer ifadeyle kanunu bilen mükellefte bu sebebi ileri sürerek uzlaşma talep edebilir. İdare de zaten bu şartı aramamaktadır. Eğer aramış olsa, aynı sebepten dolayı farklı zamanlarda yapılacak tarhiyatlara ilişkin uzlaşma taleplerinden sonra yapılan uzlaşma başvurularını, ilk tarhiyatta mükellef kanunu öğrenmiş olacağından, kabul etmemesi gerekir. Oysa uygulamada idare bu konuda bir araştırma yapmamaktadır.<sup>35</sup>

- **VUK'un 369'ncü maddesinde yer alan yanılma hali:** Bu madde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları ve bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmüne ait bir içtihadın değişmiş olması hallerinde vergi cezası kesilmeyeceğini düzenlemektedir. Madde hükmünde açıkça belirtildiği üzere “yanılma” halinde vergi ziyası cezası kesilmeyecek, dolayısıyla vergi aslı uzlaşmaya konu olacaktır. Vergi aslının uzlaşmaya konu olması ise, aynı durumda olan mükellefler bazında değerlendirildiğinde eşitlik ilkesini zedeleyecektir.
- **VUK'un 116, 117 ve 118'nci maddelerindeki vergi, hesap ve vergilendirme hataları:** VUK'un 116'ncı maddesinde, “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması” vergi hatası olarak tanımlanmış, bunun ayrıntıları da 117 ve 118'nci maddelerde daha spesifik olarak açıklanmıştır. 119 ila 126'ncı maddelerde ise vergi hatalarının düzeltilme esasları belirtilmiştir. Yani 116, 117 ve 118'nci maddelere göre bir vergi hatası yapılmışsa (ki bunlar, matrah ve miktar hataları, mükerrerlik, mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda ve vergilendirme veya muafiyet dönemlerinde yapılan hatalardır) bunların “düzeltme” hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi gerekir. Düzeltme zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl olup, bu süre zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan az olamaz. Uzlaşma talebi ise vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Yani mükellefin düzeltme için kullanabileceği süre, uzlaşma için kullanabileceği süreden çok daha fazladır. Bu durumda mükellef hiçbir zaman lehine yapılacak düzeltmelerde uzlaşmaya başvurmayacaktır. Mükellef aleyhine yapılacak düzeltmelerde ise uzlaşma yolunun açık olması, verginin kanuniliği ve eşitlik ilkelerine aykırıdır, hem de düzeltme hükümlerinin emredici olması sebebiyle yasanın ruhuna aykırıdır. Çünkü bu durumda önce düzeltme yapılacak, sonra düzeltilen miktar için uzlaşılacaktır.
- **Her türlü maddi hata:** Burada geçen maddi hata ifadesine nelerin gireceği açık değildir. Çünkü maddi hatalar genellikle 116, 117 ve 118'nci maddeler kapsamına girmektedir. Yasa koyucu tarafından bunların dışında ortaya çıkacağını düşündüğü bir maddi hata varsa, bu sebep geçerlilik kazanabilir.

<sup>35</sup> Ahmey Ozansoy, “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2000, Sayı 89.

- **İhtilaf konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olması:** Bu sebebin uzlaşma talebi için geçerli sebepler arasına alınması açıkça hukuk devleti ilkesine aykırıdır. Yargı ile idare arasında bir konuda görüş ayrılığı varsa çözüm yasama organı tarafından bu konuda yeni bir yasal düzenleme yapılması ve görüş ayrılığı hangi yönde düzeltilmek isteniyorsa bunun açıkça yasa metnine alınması gerekir. Yasa yapma sürecinin zorluğu, mükellefi yargıya gitmeden uzlaşma yoluyla razı etmeye çalışmanın gerekçesi olamaz.<sup>36</sup>

Uzlaşma müessesesi verginin Anayasa madde 73 de tanımlanan “verginin kanuniliği” ve Anayasa madde 10’da tanımlanan “eşitlik” ilkelerine aykırıdır.

### **5.1- Uzlaşma Müessesinin Anayasa’da Geçen “Vergi Ödevi” İlkesine Aykırılığı**

**Anayasa Madde 73:** *Vergi Ödevi; herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*<sup>37</sup>

Uzlaşmada ile Bakanlar Kuruluna bile tanınmayan bu yetki, idarenin temsilcisi sıfatını taşıyan uzlaşma komisyonlarına tanınmış durumdadır. Uzlaşma komisyonları bu yetkiyi, VUK’dan almaktadır. Burada tartışılan konu, vergi ve cezalarda indirim yapabilmenin anayasaya göre sadece kanunlarla mümkün olmasına rağmen, bu yetkinin idareye kanunla verilir verilemediğidir.

Uzlaşma komisyonlarına tanınmış olan takdir yetkisi, Anayasanın 73’üncü maddesine tamamen aykırıdır. Çünkü Kanunla ortaya çıkmış bir vergi alacağından uzlaşma müessesesi sayesinde idari tasarrufla alımından vazgeçilmektedir. Bu durum, idarenin kanuniliği ilkesiyle de çelişmektedir. İdarenin kanuniliği ilkesi ise, yürütme organı anayasa ve kanunda düzenlenmemiş herhangi bir konuda bir idari işlemle düzenleme yapamaz. Diğer bir ifadeyle, bağlı yetkilerle donatılmış olan idare vergi kanunlarına göre doğmuş olan vergi alacağını almama bakımından takdir yetkisine sahip olmaktadır ve bu husus kanunilik ilkesine aykırı görülmektedir.<sup>38</sup>

### **5.2- Uzlaşma Müessesinin Anayasa’da Geçen “Kanun Önünde Eşitlik” İlkesine Aykırılığı**

**Madde 10:** *Kanun önünde eşitlik; herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*<sup>39</sup>

Uzlaşma, mükellefin ve idarenin kararların alınmasına etkin biçimde katıldığı karşılıklı bir pazarlık ve karar alma sürecidir. İdare yükümlünün isteklerini de dikkate alarak kabul edilecek vergi ve ceza tutarını tayin etmektedir. Yükümlülerin bu tutarı kabul etmesiyle uyumsuzluk yargı merciine intikal etmeden çözümlenmiş olmaktadır. Ancak uzlaşma sonucunda uzlaşan kişilerin daha az vergi ve ceza ödemeleri aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunu bozmaktadır. Bu durum Anayasa da yer alan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu durum uzlaşma kurumunun vergide eşitlik ilkesine aykırı olduğunu göstermektedir.<sup>40</sup>

<sup>36</sup> Ahmet Ozansoy, “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, Sayı 89.

<sup>37</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982, Madde 73.

<sup>38</sup> Onur Eroğlu, Ömer Özgür Eftekin, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 11, Yıl 2011, Sayı 2, 243.

<sup>39</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982, Madde 10.

<sup>40</sup> Onur Eroğlu, Ömer Özgür Eftekin, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, 244.

Eşitlik ilkesi, vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellef ile ödemeyen mükellef arasında ihlal edilmenin yanı sıra uzlaşmaya değişik yer ve zamanda katılacak farklı mükellefler arasında da ihlal edilmektedir. Çünkü uzlaşılacak miktar için getirilmiş herhangi bir objektif kıstas yoktur ve işin doğası gereği de olamaz. Örneğin “vergi ve ceza % 50 oranında silinir” vb. gibi bir ölçüt getirilirse, bunun anlamı vergi oranlarının % 50 düşmesidir. Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddedeki fiilleri işlememiş olmak ve konu ve zaman itibarıyla uzlaşma kapsamına girmesi koşuluyla herkes kanunu bilmediğini ileri sürerek uzlaşma talebinde bulunabileceğine göre kimseden vergisini tam ödemesi beklenemez, daha doğrusu böyle bir beklenti hayal olur. Çünkü ek bir tarhiyatla vergi salınsa bile bunun ancak yarısı ödenecektir. Komisyonun uzlaşmama yetkisinin olması problemi ortadan kaldırmaz. Bu defa kiminle uzlaşıp kiminle uzlaşmayacağı problemi ortaya çıkar. Objektif kıstaslar getirilemediği için, uzlaşma komisyonları aynı durumda olan iki mükelleften biri ile uzlaşırken diğeri ile uzlaşmayabilirler ya da daha yüksek tutarda uzlaşabilirler. Bu yetkiyi kötüye kullananlara karşı getirilmiş özel bir yaptırım mevcut değildir. Mükellef genel hükümlere göre görevin kötüye kullanıldığı iddia edilebilirse de bunu kanıtlaması gerekir ancak bunu kanıtlamasının zorluğu ortadadır. Bunun yanında, komisyon, herhangi bir menfaat gözetmeden de zaman içinde tutarsız kararlar vermiş olabilir.<sup>41</sup>

Uzlaşma komisyonlarının sınırsız takdir yetkisine sahip olması *diğer bir tartışma konusudur*. Yine de, uzlaşma kurumunun aynı zamanda verginin yasallığına aykırılığı ile bu eleştiri yan yana bulunduğu, mükellefler uzlaşmanın etkisizliğinden, kamu yönetimi de vergi idaresinin takdir yetkisinin kullanılmasını kontrolden ötürü eleştiri getirmektedirler. Özellikle, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının inisiyatif kullanma bağlamındaki hiyerarşileri bu konudaki tartışmaların daha da artmasına neden olmaktadır. Uygulamada, ilçe ve il uzlaşma komisyonlarının vergi aslında indirim önerirken inisiyatif kullanmadıkları ama merkezi uzlaşma komisyonuna gidilebilir ise, bu komisyonun mükellefin beklentilerini karşılayabilecek inisiyatifleri daha kolay gösterebildiği bilinmekte, bu durum ise daha büyük bir eşitsizlik oluşturmaktadır. Bu duruma bağlı olarak merkezi uzlaşmaya gidebilenler ve gidemeyenler ayrımı çıkmakta, vergi ve cezanın idare tarafından affının anayasaya aykırılığı konusu daha büyük önem kazanmaktadır. Bu bağlamda, komisyonun hiyerarşisi *yükseldikçe* vergi aslında indirim oranının yükseldiğini, bunun da daha büyük tarhiyatlara muhatap olan mükellefler lehine vergide eşitlik ve adalet ilkesini zedeleyecek sonuçlar oluşturduğunu göstermektedir.<sup>42</sup>

## 6- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Vergi Uyuşmazlıklarını gidermek sureti ile vergi alacağının bir an evvel hazineye intikalini sağlayarak, yargı organlarının gereksiz başvurularla karşı karşıya kalmasını önleme amacı güden uzlaşma müessesesi, hukuk teorisi yönünden halen tartışmalı bir konu olma özelliğini sürdürse de uzlaşmaya vergilendirme süreci içerisinde ihtiyaç vardır. Bu nedenle, uzlaşma müessesesinin kaldırılmasından ziyade bir takım düzenlemelere gidilmesi daha uygulanabilir bir davranış olacaktır. Çünkü uzlaşmaya bir kurum olarak kanuni düzenlemelerinde yer vermeyen ülkelerde dahi vergi idaresinin mükelleflerle anlaşmasına izin verilmiş olması, bu ihtiyacın önemini göstermektedir.<sup>43</sup>

<sup>41</sup> Ahmet Ozansoy, “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, Sayı 89.

<sup>42</sup> Çetinkaya Hukuk, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, (15.11.2015).

<sup>43</sup> Funda Başaran Yavaşlar, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?”, 173.

Kanun koyucudan beklenen, uzlaşma müessesesine ilişkin eleştirileri göz önüne alarak, bu kurum Anayasa'ya ve uzlaşmayla ulaşılmak istenen amaca uygun şekilde VUK'da düzenlemektir. Bu düzenlemeler aşağıda kısaca açıklanmıştır:

1. Uzlaşma müessesesinin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması
2. İdarenin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu hükümler içermelidir.
3. Vergi aslında uzlaşma oranı rutin olmamalıdır
4. Vergi cezalarındaki indirim tutarı cezanın caydırıcılığını yok etmemelidir
5. Süresinde ödeme yapılmaması durumunda uzlaşma vaki olmamış sayılmalıdır
6. Uzlaşma komisyonlarının yapısı ve işleyişi yeniden düzenlenmelidir
7. Uzlaşma komisyonlarının yetkileri sınırlandırılmalıdır
8. İndirim oranları gerekçelendirilmelidir
9. Uzlaşma komisyonlarının kararlarında şeffaflık sağlanmalıdır<sup>44</sup>

### KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961, Ek Madde 1-11
- ARSLAN, M. (2006), Vergi Hukuku (6. baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2010), Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?, Vergi Sorunları Sayı: 12
- Danıştay Dördüncü Daire 14.6.2000 tarih, E.1999/5635, K.2000/2810 sayılı kararı.
- Danıştay Üçüncü Daire 13.04.2006 tarih, E.2006/498, K.2006/1049 sayılı kararı
- Danıştay Dokuzuncu Daire 06.06.2007 tarih, E.2005/4914, K.2007/2207 sayılı kararı
- Danıştay Dördüncü Daire 15.11.2006 tarih, E.2006/2249, K.2006/2202 sayılı kararı
- EROĞLU, O. , EFTEKİN, Ö. (2011), Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi Sayı: 11
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma, 2007
- HUKUK, Ç. Vergi Hukukunda Uzlaşma, (15.11.2015), <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9f5d0f4c-efb1-4ded-a812-b0643cf14a6e.pdf>
- İNALTONG, C. (2012), Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi, Vergi Dünyası, Sayı: 375
- Maliye Hesap Uzmanları (2014), Beyanname Düzenleme Kılavuzu, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- OZANSOY, Ahmet (2000), Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 89
- ÖZBALCI, Y. (2012), Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (2. Baskı), Ankara: Oluş Yayıncılık
- ÖZYER, M. A. (2014), Vergi Usul Kanunu Uygulaması (6. baskı), Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 2011, Madde 2
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982, Madde 10-73
- Uzlaşma Yönetmeliği, 1999, Madde 2-7
- YILMAZ, E. (2009), Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Sayı:8