

UZLAŞMA MÜESSESESİ VE TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Ali DAĞLIALIOĞLU*

I. GİRİŞ

Uzlaşma sözcük anlamı itibariyle, anlaşma, mutabık kalmadır. Mükellefler ile idare arasındaki ihtilafların karşılıklı görüşmeler yoluyla giderilmesi, yargı organlarına gidilmeden çözümlenmesi için vergi sistemimize "uzlaşma" müessesesi getirilmiştir. Uzlaşma müessesesi ile, vergilendirme işlemlerinin daha kısa sürede sonuçlandırılması, verginin bir an önce tahsil edilmesi amaçlanmaktadır. Böylece vergisel anlamda uzlaşma sözcüğü, tarhı öngörülen (tarhiyat öncesi uzlaşma) ya da tarhedilen (tarhiyat sonrası uzlaşma) vergi ve cezaların yargı organlarına gidilerek dava konusu edilmemesi hususunda mükellef ile idare arasında yapılan, seçimlik hakka dayanan bir anlaşma şeklinde tarif edilebilir. Mükelleflerin uzlaşma isteyip-istememe, uzlaşma talep ettiği taktirde uzlaşıp-uzlaşmama konusunda irade serbestisi vardır. Mükellef ile idarenin uzlaşma hakkı olduğu gibi uzlaşmama hakkı da vardır. Dava açma, ceza indirim talebinde bulunma ile uzlaşma istemlerinden birini seçme hakkı bulunan mükellef, dilerse bu seçim hakkını kullanmadan, hak düşürücü sürenin bitiminde vergi aslı ve cezanın kesinleşmesi suretiyle tarhiyatı kabullenmiş olur.

Uzlaşma müessesesi ilk olarak 1963 yılında vergi sistemimize girmiştir. Bu müessesenin ilk hali tarhiyat sonrası uzlaşma şeklindeydi. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ise 1986 yılında 3239 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununa eklenmiştir. Böylece uzlaşma müessesesi tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere ikiye ayrılmış durumdadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmalara ilişkin usul ve esaslar, kanunun verdiği yetkiye dayanılarak iki ayrı yönetmelikte düzenlenmiştir. (1) Tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar için mükellef, daha vergi tarh edilmeden - ceza kesilmeden önce uzlaşma talebinde bulunmaktadır. Böylece uzlaşılan vergi aslı-ceza dava veya şikayet konusu edilemediği için, vergi dairesince yapılan tarhiyat miktarı kesin olmakta, idarenin işleri kolaylaşmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise, adına vergi tarh edilen ve ceza kesilen mükellefler başvurmaktadır. Tarh edilen

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

vergi ve kesilen cezada uzlaşılması halinde mükellef söz konusu tarhiyatı dava ve şikayet konusu edememekte, uzlaşılan miktarlar kesin olmaktadır.

II. UZLAŞMANIN KONUSU VE KAPSAMI

Mevcut Duruma Göre Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344'ncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girmektedir. Ancak aynı vergi ve ceza için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmiş ise, mükellefler bu tarhiyat ve kesilen ceza için tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamazlar. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına vergi incelemesine dayanılarak salınacak ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları girer. 344'ncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi tarhiyat öncesi uzlaşmada da

kapsam dışındadır. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilir. Maliye Bakanlığı tarafından tarh olunan vergilere ek olarak alınan ve matrahını bu vergilerin teşkil ettiği fonlarda ise, bağlı olduğu vergilerde uzlaşmaya varılması halinde, otomatikman uzlaşma yapılmış olacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalarda uzlaşma yapılabilmesi için, bu vergi ve cezaların vergi incelemesi sonucunda tespit edilmesi ve rapora bağlanması gerekmektedir. Bu nedenle, tarhi öngörülen vergi ve kesilecek cezaların vergi incelemesine dayanmadığı şu durumlarda tarhiyat öncesi uzlaşma hakkında yararlanılması mümkün değildir.

1- Vergi inceleme elemanları tarafından vergi incelemeleri dışında yapılan yoklamalar neticesinde kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları,

2- Yoklama memurlarının yapmış oldukları yoklamalar neticesinde kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları,

3- Takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrahlar üzerine tarh edilen vergi ve cezalar,

4- Süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler için

VUK md.344/4'e göre %50 tutarında kesilen vergi ziyai cezası,

5- Pişmanlık şartlarını ihlal eden mükelleflere kesilen cezalar,

6- İnceleme raporuna bağlanmamış ikmalen tarhiyatlar,

7- İdarece yapılan tarhiyatlar,

tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmezler.

Mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergiler için uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşma müessesesi Vergi Usul Kanununda düzenlendiği için, bu kanuna tabi vergiler hakkında caridir. Bu nedenle gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergiler bu kanuna göre uzlaşma konusu edilemez. Ayrıca yerel yönetim kuruluşlarına ait vergi, resim ve harçlar hakkında İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan yönetmeliğe göre hareket edilecektir.

Vergilendirme Dönemleri İtibariyle Uzlaşmanın Kapsamı

Uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalarda 4008, 4369 ve 4444 sayılı kanunlarla önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu nedenle dönemler itibariyle bazı farklılıklar mevcuttur. Uzlaşmaya konu vergi ve cezalar konusunda 280 ve 290 sıra nolu VUK Genel Tebliği ile bazı açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamaları da dikkate alarak dönemler itibariyle uzlaşmanın kapsamına giren ve gir-

meyen vergi ve cezaları açıklamaya çalışalım.

1.1.1995 Tarihinden Önceki Vergileme Dönemleri

1.1.1995 tarihinden önceki vergileme dönemlerine ilişkin olarak alınacak vergi ile kesilecek cezalar için uzlaşma talebinde bulunulabilir. Bu dönemde,

-Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları için tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma,

-Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulabilir.

-Vergi aslına uygulanan gecikme faizi uzlaşma kapsamında değildir.

Kaçakçılık cezalı tarhiyatta savcılıklara suç duyurusunda bulunulmakta, bu fiil aynı zamanda ceza yargılamasını gerektirmektedir. Eğer uzlaşma sağlanmışsa; Ek 11 nci maddede yer alan "Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz." hükmü gereğince kaçakçılık fiili nedeniyle savcılığa suç duyurusunda bulunulamayacağı kanaatindeyim. Yargıtay, 359 ncu maddeye göre hapis cezası verilmesini gerektiren vergi suçlarını işleyenlerin uzlaşmaları halinde ceza davasını düşürmekte, vergi suçunun ortadan kalktığına karar vermektedir. Yargıtay 9. Ceza

Dairesi'nin «salınan vergi ve cezalar için yükümlünün tarhiyat öncesi uzlaşma isteği kabul edilerek uzlaşmaya varılması halinde kaçakçılık suçundan dolayı dava açılmasına olanak yoktur.» şeklindeki kararı (2) ; bu yöndeki birçok karardan biridir. Ancak, idare bu konuda farklı düşünmekte, uzlaşma sağlansa bile suç duyurusunda bulunmak gerektiğini iddia etmektedir. Ben bu görüşe katılmıyorum.

1.1.1995-1.1.1999 Tarihleri Arasındaki Vergilendirme Dönemleri

Bu dönemde,

-Kusur ve ağır kusur cezalı tarhiyatlarda salınacak vergi ve kesilecek cezalar tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma,

-Usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları ise tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındadır.

-Kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda salınacak vergi ve kesilecek cezalar uzlaşma kapsamı dışındadır.

Kaçakçılık cezalı tarhiyatın uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmasının nedeni ; yukarıda belirttiğimiz üzere Yargıtay'ın uzlaşma durumunda vergi suçunun ortadan kalktığına hükmetmesi ve bu konudaki kararlarının müstekâr hale gelmesidir. Bu nedenle kaçakçılık fiili nedeniyle VUK'nun 367 nci maddesi uyarınca savcılığa suç duyurusunda bulunulacaktır.

-Ayrıca vergi aslına uygulanan

gecikme faizi uzlaşma konusu yapılmayacaktır.

1.1.1999-14.8.1999 Tarihleri Arasındaki Vergilendirme Dönemleri

Uzlaşma hükümlerinde 4369 ve 4444 sayılı kanunlarla yapılan değişiklikler gözönüne alındığında, 1.1.1999-14.8.1999 tarihleri arasındaki dönemler için,

-344 ncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarla ilgili olarak yalnızca vergi aslı tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmalara konu yapılabilecektir. Uzlaşılan vergi aslına göre de vergi ziyai cezası düzeltilecektir. Eğer uzlaşma sağlanmışsa; Ek 11 nci maddede yer alan "Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz." hükmü gereğince kaçakçılık fiili nedeniyle savcılığa suç duyurusunda bulunulmaması gerekir. Yine belirteyim ki; bu benim şahsi görüşüm olup, idare bu konuda farklı düşünmektedir.

Bu dönemler için,

-344 ncü maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarda ise hem vergi aslı hem de vergi ziyai cezası tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir.

-Diğer taraftan kendiliğinden verilen beyannameler için %50 oranında kesilecek vergi ziyai cezası da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabilecektir.

-Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmekte, fakat tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilememektedir.

-Ayrıca vergi aslına uygulanan gecikme faizi de uzlaşma konusu yapılamaz.

4369 sayılı kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren vergi aslında uzlaşma yapılması, cezaların uzlaşma kapsamı dışında bırakılması esası benimsenmiş ve kaçakçılık fiilleri ile ilgili sınırlamaya yer verilmemişti. 14.8.1999 tarihinde yayımlanan 4444 sayılı kanun ise vergi aslının yanısıra cezaları da uzlaşma kapsamına almış, ancak kaçakçılık fiilleri nedeniyle üç kat kesilecek vergi ziyai cezasını uzlaşma kapsamı dışında tutmuştur. Bu kanunla mükelleflerin lehine olan durumların 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olabilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununa geçici 23 ncü madde eklenmiştir. Yukarıda vergi ziyai cezası ile ilgili olarak yapılan açıklamaların dayanağını oluşturan geçici 23 ncü maddede «1.1.1999 tarihi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği

halde henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış olan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda, vergi ziyai cezası için de uzlaşma talebinde bulunulabilir.» hükmü yer almaktadır. Bu konu ile ilgili olarak 280 ve 290 sıra nolu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Anayasa'nın 15 nci maddesinde "suç ve cezalar geçmişe yürütülemez." hükmü yer almakta, bu nedenle kişilerin aleyhinde olan ceza değişiklikleri geriye dönük olarak uygulanamamakta, ancak kişilerin lehinde olan değişiklikler geçmişe yürütülebilmektedir. 344 ncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca kesilen vergi ziyai cezalarının 4444 sayılı kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren uzlaşma kapsamına alınması, mükellefin lehine olan bu değişikliğin geriye dönük olarak uygulanması anlamına gelmektedir.

14.8.1999 Tarihinden Sonraki Vergilendirme Dönemleri

Bu döneme ilişkin olarak,

-Tarh edilecek vergiler ile 344 ncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmaya,

-Usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmaya,

-344 ncü maddenin dördüncü fık-

rası uyarınca %50 oranında kesilecek vergi ziyai cezası tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir.

-Ancak, VUK'nun 359 ncu maddesinde belirtilen hapis cezasını gerektiren fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, 344 ncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarda vergi ve ceza uzlaşma konusu yapılamaz. Bu nedenle kaçakçılık fiilleri için 367 nci madde hükmü uyarınca savcılığa suç duyurusunda bulunulacaktır.

-Ayrıca vergi aslına uygulanan gecikme faizleri de uzlaşmaya konu edilemez. Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Vergi Usul Kanununun 368 nci maddesine 4369 sayılı kanunla 1.1.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen son fıkrada yer alan «Şu kadar ki; dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına, dava açma süresinin sonundan yargı kararının idareye tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 112 nci maddede belirtilen usul ve oranda gecikme faizi hesaplanır ve cezanın ödeme süresi içinde ödenir.» şeklindeki madde hükmü 4444 sayılı kanunun yayımlandığı

14.8.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmıştır. Dolayısıyla bu madde hükmü hiç uygulanma imkanı bulamamıştır. Eğer bu madde hükmü yürürlükten kaldırılmasaydı; mükellefler dava konusu ettikleri vergi ziyai cezaları için gecikme faizi ödemek zorunda kalacaklar ve yargı organında kararın geç çıkması durumunda gecikme faizinin tutarı gittikçe artacaktı. Bu şekilde mükelleflerin yargı organına başvurmaları giderek caydırıcı olacak, mükellefler vergi ziyai cezasına gecikme faizi ödememek için uzlaşma imkanı arayacaklardı. Ancak mükelleflerin dava açma haklarının bu şekilde kısıtlanması, uzlaşma yapılmasının getirdiği yarardan çok bazı sakıncalara yol açmasının muhtemel olması ve dava açanların cezalandırılması şeklindeki anlayışın hukuk devleti ilkeleriyle bağdaşır bir yanının bulunmaması nedeniyle bu düzenlemenin yürürlükten kaldırılması yerinde olmuştur.

Uzlaşma İsteminin Nedenleri

Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin,

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da

- 369 ncu maddede yazılı ya-nılmadan kaynaklandığının veya

- 116,117 ve 118 nci maddelerde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğuunun veya

- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda,

İdare kanun hükümleri ve yönetmeliklerle getirilen esaslar çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Vergi Usul Kanunu'nun «Yanılma» başlıklı 369 ncü maddesi hükmüne göre yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmeye ait bir içtihadın değişmiş olması durumunda vergi cezası kesilmeyecektir. Bu durumda mükellefler uzlaşma talep edebileceklerdir. 116 ncı maddede, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması vergi hatası olarak tanımlanmış ve izleyen maddelerde hesap hataları ile vergilendirme hataları şeklinde düzenlenmiştir. Hesap hataları; matrahta ve vergi miktarında hata ile verginin mükerrer olmasıdır. Vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda, vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır. Mükellefler bu hatalardan birini veya birkaçını ileri sürerek uzlaşma talep edebilirler. Vergi kanunlarının sürekli değişikliğe uğraması ve bu değişikliklerin günü gü-

nüne takip edilmesinin zorluğu nedeniyle vergilendirme işlemlerinde kanun hükümlerine tam anlamıyla nüfuz edemeyen, yargı organlarının kararına göre hareket edip idarenin bu konuda farklı uygulamasıyla karşılaşan mükellefler uzlaşma talep edebilirler. Bu çerçevede uzlaşma isteme hakkı geniş bir çerçevede ele alınmış ve mümkün olduğunca mükellefin uzlaşma istemesi teşvik edilmiştir. Burada hazine yararı, hakkaniyet, kusur ve hata gibi hukuk ilkelerinin etkisini hissetmek mümkündür.

Uzlaşma Limitleri

Tarhiyat öncesi uzlaşmada gerek uzlaşma konusu tutar, gerekse yapılacak indirim bakımından bir sınırlama mevcut değildir.

Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmalarda uzlaşılacak vergi ve ceza tutarı açısından bir sınırlama mevcuttur. Belirlenen sınırların üzerindeki tarhiyatlar, Merkezi Uzlaşma Komisyonunda uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda en son 290 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile, il ve ilçe uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarı yeniden tespit edilmiştir. Bilgi vermek ve tarhiyat öncesi uzlaşma ile karşılaştırma yapmak amacıyla, tarhiyat sonrası uzlaşmadaki limitleri hatırlatmakta yarar görüyorum.

a) İl Uzlaşma Komisyonları :

İller	Vergi, Resim ve Harçlar
I. Grup İller (Ankara, İstanbul ve İzmir)	100.000.000.000. TL.
II. Grup İller (I. Grup dışında kalan ve Büyükşehir Belediyesi bulunan diğer iller)	60.000.000.000.TL.
III. Grup İller (I. ve II. Grup dışında kalan iller)	40.000.000.000.TL.

b) İlçe Uzlaşma Komisyonları :

Vergi Daireleri	Vergi, Resim ve Harçlar
Bağımsız Vergi Daireleri	6.000.000.000.- TL.
Bağlı Vergi Daireleri	1.000.000.000.- TL.

Ankara, İstanbul ve İzmir İl merkezlerinde bulunan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ait uzlaşma taleplerinden ilçe uzlaşma komisyonlarına tanınan limitler içinde kalanları ilgili vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak ilçe uzlaşma komisyonunca incelenerek sonuçlandırılacaktır.

İlçe uzlaşma komisyonlarının yetkisini aşan fakat il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilçe vergi dairesinin bulunduğu ilin uzlaşma komisyonunca incelenecektir.

Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde kurulacak uzlaşma komisyonları III. Grup iller için tanınan yetki sınırları dahilinde uzlaşma yapabileceklerdir. Ancak yetki sınırlarını aşmış bağımlı oldukları il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, il uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

I., II. ve III. Grup illerin yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenmek üzere Bakanlığa intikal ettirilecektir.

**III-TARHIYAT ÖNCESİ
UZLAŞMA**

Komisyonların Teşkili

Merkez İnceleme Elemanlarının Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili

Merkez inceleme elemanlarının devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu; incelemeyi yapanların Kurul mensubu merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelirler Genel Müdürlüğü merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili genel

müdürlükçe tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur.

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

Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

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

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

İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre teşekkül edecek komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

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

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

Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkilî

Bölge Müdürlüklerine bağlı vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu, Bölge Müdürlüğünün kurulduğu il merkezinde Gelirler Bölge Müdürü veya tevkil edeceği yardımcısının başkanlığında iki vergi denetmeninden diğer iller ile ilçelerde biri başkan olmak üzere üç vergi denetmeninden oluşur. Komisyonun başkan ve üyelerini Bölge Müdürü belirler. Komisyonun teşkilinde güçlük bulunduğu takdirde vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) veya gelir müdürü komisyona üye olarak katılabilir.

İl veya ilçelerde yapılan incelemelerde ihtiyaç duyulması halinde birden fazla komisyon kurulabilir.

İncelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde incelemeyi yapan

ekibin başkan dahil diğer üyeleri uzlaşma komisyonu üyesi olamazlar. Bu durumlarda komisyon başkan ve üyeleri Bölge Müdürlüklerince belirlenir.

Bölge Müdürlüğünün kurulduğu il dışındaki iller ile ilçelerde inceleme raporu ile tarhi öngörülen vergi miktarının her bir dönem ve her bir vergi türü itibarıyla 10 milyar lirayı aşması halinde, komisyona Gelirler Bölge Müdürü veya görevlendireceği yardımcılardan biri (herhangi bir nedenle bölge müdür yardımcısı katılamayacaksa Bölge Müdürünün belirleyeceği bir vergi denetmeni) başkanlık eder. Bu fıkradaki miktarı genel tebliğlerle azaltmaya veya yükseltmeye Bakanlık yetkilidir.

Bölge Müdürlüğüne bağlı olmayan illerdeki vergi denetmenlerince il merkezlerinde veya il merkezleri dışında (ilçelerde) yapılan incelemelerde komisyon defterdarın başkanlığı altında, defterdarın belirleyeceği bir vergi denetmeni ve ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. Herhangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olan üye; gelir müdürü, vergi dairesi müdürü veya bunların yardımcılarının iştiraki ile tamamlanır.

Vergi denetmeni dışında mahalli inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon, defterdarın başkanlığında gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur.

Defterdar, herhangi bir nedenle komisyon toplantılarına başkanlık edememesi halinde yerine başkan olarak defterdar yardımcısı veya gelir müdürlerinden birisini vekil tayin eder.

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

Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

Vergi dairesi başkanlıklarında komisyon, vergi dairesi başkanı başkanlığında en kıdemli vergi denetmeni, incelemenin bu denetmene ait olması halinde kıdeme göre ikinci sırada bulunan vergi denetmeni ve vergi müdüründen oluşur. İncelemenin vergi müdürüne ait olması durumunda uzlaşma komisyonuna başkanın görevlendireceği bir müdür yardımcısı iştirak eder.

Bu maddeye göre teşekkül eden komisyonlarda incelemeyi yapan komisyon üyesi olamaz. Ancak, açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilir.

Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonlarda görev yaparlar.

Uzlaşma talep eden mükellefin istemesi halinde uzlaşma görüşmeleri sırasında bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurulabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

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

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

Sekreteryas Hizmetleri

Merkez inceleme elemanlarının devamlı çalışma yerlerinde yaptıkları incelemeler için oluşturulan uzlaşma komisyonlarının sekreteryas hizmetleri Grup Başkanlıklarınca, (Grup Başkanlığı bulunmaması halinde mensup olunan kurul yetkililerince) geçici çalışma yerlerinde yaptıkları incelemeler için oluşturulan komisyonların sekreteryas hizmetleri ise ekip başkanlıklarınca yürütülür.

Bölge Müdürlüklerine bağlı olarak kurulacak komisyonların sekreteryas hizmetleri merkezde bölge müdürlüğünce, diğer yerlerde incelemenin yapıldığı ilde bulunan denetmen bürolarınca yürütülür. Geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için oluşturulacak komisyonun sekreteryas hizmetleri de ekip elemanlarınca yapılır.

Ekip başkanlıklarınca oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma dosya ve yazıları turne bitiminde ilgili defterdarlığa gönderilir.

Mahalli inceleme elemanları ile bölge müdürlüğüne bağlı olmayan illerdeki vergi denetmenlerinin yaptıkları incelemeler için oluşturulan uzlaşma komisyonlarının sekreteryas hizmetleri ilgili vergi dairesi başkanlığı ve gelir müdürlüklerince yürütülür.

Uzlaşma Talebi

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanılarak vekili vasıtasıyla, tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması şarttır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.

Uzlaşma talebinin geçerli olabilmesi için; süresinde yapılması, ilgili merciye başvurulması, yazılı olması, uzlaşımak istenen vergi ve/veya cezanın kanunla uzlaşma kapsamı dışında bırakılmamış olması, uzlaşma talebinde bulunanın mükellef (müteselsil sorumlu), kanuni temsilci, uzlaşma yapmaya yetkili olduğunu belirtir resmi vekaletnameyi haiz vekil olması gerekmektedir. Mükellef adına hareket eden kişinin avukat olması şart değildir. Sözlü uzlaşma talepleri geçersizdir.

Uzlaşma Talep Süresi

Nezinde inceleme yapılan kim-seler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. Bu süre içinde, bir yazıyla tarhiyat öncesi uzlaşma istemediğini bildiren veya inceleme esnasında inceleme elemanınca düzenlenen tutanağa, tarhiyat öncesi uzlaşma istemediğini beyan eden mükellef veya ceza muhatabı, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkında yararlanabilecektir. Harici bilgilere dayanılarak mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanının mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet etmesi durumunda davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, mükellefe böyle bir da-

vette bulunulmasında yarar vardır. Ancak incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine 3 aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmağı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

Uzlaşma Gününün Tespiti

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Harici bilgilere dayanılarak mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanının mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet etmesi durumunda davet yazısında uzlaşma günü de mükellefe bildirilir.

Uzlaşmaya Davet

Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile uzlaşma gü-

nünden en az 15 gün önce tebliğ olunur. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir. Tebliğ işleminde posta ile veya memur eliyle tebliğ usulü uygulanır. İnceleme elemanının bizzat tebliğ yapması da mümkündür.

Uzlaşma Davetine Uyulmaması

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilememiş sayılır. Posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememeyi ifade eder. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir.

Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Yapılacak incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma ko-

misyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi durumunda inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerektiğinde bu inceleme raporu ön rapor şeklinde de düzenlenebilir.

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

Uzlaşma Komisyonunun Toplanması

Uzlaşma Komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir.

(14.8.1999 tarihinden geçerli olmak üzere) Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilerek bir başka tarihe ertelenebilir.

Kısmi Uzlaşma

Ek 1 nci maddede "Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir" hükmü yer almakta, aynı maddede uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği belirtilmektedir. Kanun hükmünde kullanılan ifade "yapılabilir" şeklindedir ve kesinlik arz etmemektedir. Bakanlığın, kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin Uzlaşma Yönetmeliğinin değişik 7 nci maddesinde, "Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz." hükmü yer almaktadır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 15 nci maddesinde ise, kısmi uzlaşma yapılabileceğine ilişkin şu ifadeler yer almaktadır.

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

Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen

veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir."

Bu nedenle mükellefler, tarhiyat öncesinde kısmi uzlaşma talep edebilirken, tarhiyat sonrasında vergi ve cezanın tamamı için uzlaşma talep etmek zorundadırlar. Yani, kısmi uzlaşma, sadece tarhiyat öncesi uzlaşmalarda yapılabilir.

Vergi Usul Kanununun Ek 1 nci maddesini değiştiren 4369 sayılı kanunun 18 nci maddesinin gerekçe metninde yer alan kısmi uzlaşma ile ilgili ifadeler aşağıdaki gibidir.

"... Ayrıca birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumunda, dönem matrahının veya matrah farkının bir bütün olarak uzlaşma konusu yapılması dolayısıyla uzlaşma müessesesinin işlevini görmesinde sorunlar yaşanmaktadır.

Birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda, uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği düzenlemesi getirilmiştir. Buna göre örneğin, bir vergi inceleme raporunda, hem ik-

malen hem de re'sen takdiri gerektiren tarhiyatların olması durumunda mükellef, matrah ya da matrah farkının sadece ikmalen tarhiyat konusu bölümü için uzlaşma talep edebilecek ya da her iki bölüm için uzlaşma talebinde bulunup sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşabilecektir. Bir başka ifade ile kısmi uzlaşma imkanı getirilmektedir."

Gerekçede tarhiyat türlerine göre matrah farklarının bölünebildiği durumlarda kısmi uzlaşma yapılabileceği şeklinde örnek verilmiştir. Ancak bu örnek geniş anlamda ele alınmalı, sadece tarhiyat türleri itibariyle değil, tarhiyat nedenlerine göre de kısmi uzlaşma yapılabilmelidir. Örneğin; bir mükellef hakkında düzenlenen raporda, sehven fazla gider indirimi ve fiilen ödenmemiş sigorta primlerinin gider kaydedilmiş olması nedenleriyle ikmalen tarhiyat yapılması önerilmiştir. Mükellef tarhiyat türü aynı (ikmalen tarhiyat) olmakla birlikte, tarhiyat nedenlerinden sadece birisi için kısmi uzlaşma talep edebilir. Örneğimize göre, mükellef sadece sehven fazla gider indirimi nedeniyle tarhi ön görülen vergi ve kesilecek ceza için uzlaşma talebinde bulunup, diğer tarhiyat nedeni için uzlaşma talep etmeyebilir, ya da sadece fiilen ödenmemiş sigorta primlerinin gider kaydedilmiş olması nedeniyle yapılan ikmalen tarhiyat için uzlaşmak is-

teyebilir veya tarhi önerilen vergi ile kesilecek cezaların tamamı için uzlaşma talep edebilir.

Vergi Usul Kanununun Ek 7 nci maddesinde "Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya dava açamaz." hükmü yer almaktadır. Bu madde hükmüne göre, kısmi olarak yapılan uzlaşma neticesinde uzlaşılan vergi ve cezalar, sadece vergide uzlaşılmış olsa dahi hem vergi hem de buna ilişkin ceza hakkında dava açılmayacaktır. Peki uzlaşma talep edilmeyen diğer tarhiyat için dava açılabilir mi? Gerekçede "mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumunda" kısmi uzlaşma yapılabileceği belirtilmiştir. Bu ifadeden, mükellefin uzlaşma talep etmediği matrah farkını kabul ettiği, bu kısım için dava açamayacağını söylemek kanuna aykırı düşer. Dolayısıyla mükellefler, verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için uzlaşıp, diğer kısım için dava açma yoluna gidebilirler.

Gelir vergisinde kısmi uzlaşma yapılması durumunda, bu verginin artan oranlı olması nedeniyle sorun ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere, artan oranlı vergilerde, matrah art-

tıkça hesaplanan vergi tutarı artmaktadır. Gelir vergisi incelemesi sonucunda saptanan matrah farklarından bir kısmı için uzlaşma talep edilmesi, diğer kısmı için uzlaşma talep edilmemesi durumunda, uzlaşmaya konu edilecek kısmın hangi dilime girdiğinin belirlenmesi problem teşkil etmektedir. Uygulamada bu sorun oranlama yöntemi ile aşılmaktadır. Uzlaşma talep edilen konulara ilişkin matrah farkı, toplam matrah farkına oranlanmakta, böylece uzlaşmaya konu edilecek vergi ve ceza tutarı tespit edilmektedir. Ancak teoride bu yöntemin yanısıra, uzlaşma talep edilen konulara ilişkin verginin en alt dilim ya da en üst dilim yöntemlerinden birisine göre de tespit edilebileceği şeklinde görüşler yer almaktadır.

Uzlaşmanın Sağlanması ve Sonuçları

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imza olunur. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da 3 gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma tutanağında;

a) Mükellefin adı soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,

b) İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarhedilmesi öngörülen vergi tutarları,

c) Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,

d) Uzlaşılan ceza miktarı,

e) İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı,

gibi hususların yanısıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya dava açamaz. Mükellefler üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun 376 ncı maddesi hükmü gereğince indirim talep edemezler, ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamazlar.

Uzlaşmanın vaki olması üzerine düzenlenen tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme za-

manları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Uzlaşmanın Sağlanamaması ve Sonuçları

İki durumda uzlaşma sağlanamamış sayılır.

a. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

b. Uzlaşmanın Vaki Olmaması

a. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Aşağıdaki hallerde uzlaşma temin edilememiş sayılır.

- mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi,
- uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya
- bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde, Komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına

posta ile gönderilmesi yanında bir örnek de inceleme elemanına tevdi edilir.

b. Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Yapılan müzakereler sonucunda mükellefle komisyonun ödenecek vergi ve ceza tutarı konusunda anlaşamamaları halinde, uzlaşma vaki olmamış sayılır.

Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin 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. (Ek md.1)

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır.

Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

c. Sonuçları

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması ha-

linde, inceleme elemanı, bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte gönderilecek bir yazı ile vergi dairesine bildirir. (Vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneği eklenir.)

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda inceleme elemanınca düzenlenen rapora göre işlem yapılacaktır. Vergi Dairesi gelen rapora göre vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ edecektir. Mükellef vergi ve cezayı itirazsız bir şekilde ödeyebileceği gibi, vergi mahkemesinde dava konusu da yapabilecektir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.

Uzlaşmanın temin edilememesi ile uzlaşmanın vaki olmamasının sonuçları arasında bazı tartışmalı konular mevcuttur. Tartışmalı konulardan ilki, uzlaşmanın temin edilememesi durumunda mükellefin dava açıp açamayacağı hususuyla ilgilidir. Vergi Usul Kanununun Ek 7 nci maddesinde "Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep

ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir." hükmü yer almakta ve maddenin devam eden metninde de uzlaşmanın vaki olmaması kavramı kullanılmakta, ancak uzlaşmanın temin edilememesi kavramı madde metninde yer almamaktadır. Vergi Usul Kanununun Ek 11 nci maddesinde ise "Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresi neticesinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde, mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler." hükmü yer almaktadır. Yine aynı Kanunun Ek 1 nci maddesinde "Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz." hükmü mevcuttur. Kanun dava açma hakkı açısından sadece uzlaşmanın vaki olmaması kavramını kullanmışken, uzlaşma yapılamayacak halleri belirtirken hem uzlaşmanın vaki olmaması hem de uzlaşmanın temin edilememesi kavramlarını bir arada kullanmıştır. İşte bu noktadan hareketle, kanunda uzlaşma yapılamayacak haller belirtilirken her iki kavram ayrı ayrı kullanılmış olmasına rağmen, dava açma hakkı ile ilgili Ek 7 nci maddede uzlaşmanın temin edilememesi kavramı bilinçli olarak

kullanılmamıştır, dolayısıyla uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda mükelleflerin dava açma hakkı yoktur; şeklinde görüş ileri sürerler vardır.(3)

Ancak bizim şahsi görüşümüz, uzlaşmanın temin edilememesi durumunda da mükelleflerin dava açma haklarının bulunduğu yönündedir. Zira, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin Uzlaşma Yönetmeliğinin 13 ncü maddesinde "Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir." denilmektedir. Böylece uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda da dava yoluna gidilebileceği açık bir şekilde belirtilmiştir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde her ne kadar bu konuda bir belirleme yer almasa da, bu hükmün tarhiyat öncesi uzlaşmalar için de geçerli olması gerekir. Ek 7 nci madde kaleme alınırken kavramlar konusunda gerekli özen gösterilmemiştir. Aslında bu maddede her iki durumu da kapsayan "uzlaşmanın sağlanamaması" kavramına yer verilmesi gerekirdi. Bu nedenle Ek 7 nci maddedeki "uzlaşmanın vaki olmaması" kavramını, "uzlaşmanın sağlanamaması" şeklinde algılamak gerekir. Aksi halde

uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda mükellefin dava açma hakkı gasbedilmiş ve anayasa ile hukukun genel ilkelerine aykırı hareket edilmiş olur.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda mükellefin dava açma hakkının olduğunu belirttik. Ancak tartışma son bulmuş değildir. Bu konuya ilişkin ikinci bir tartışma konusu ise, uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, dava açmak için mükellefe ek süre tanınıp-tanınmayacağı hususudur. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda dava açma müddeti bitmiş ise, 15 günlük ek süreden bahsedilemeyeceği şeklinde görüş beyan edenler vardır. Bu görüşün gerekçesi, kanunda ve yönetmelikte sadece "uzlaşmanın vaki olmaması" halinin belirtilmesi ve sürenin başlangıcına esas teşkil eden tarihin "uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliğ tarihi" olarak belirlenmiş olmasıdır. Ancak konu ile ilgili olarak, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu vermiş olduğu bir kararda (4) , uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde de Ek 7 nci maddede belli edilen koşullarla dava açılabilirliğini kabul etmiştir. Bu nedenle uzlaşmanın temin edilememesi durumunda da mükellefe dava açmak için ek sürenin tanınması gerekmektedir. Bu ek sürenin başlangıç

tarihi olarak ise, uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanağın mükellefe komisyonunda veya posta vasıtasıyla ya da memur eliyle tebliğ edildiği tarihi esas almak gerekir.

Bu tartışmalar neticesinde vardığımız sonuç, hem uzlaşmanın vaki olmaması hem de temin edilememesi durumlarında dava açma hakkının ve buna ilişkin ek sürenin geçerli olduğudur. Buna göre, uzlaşma sağlanamadığı takdirde, mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına veya temin edilemediğine ilişkin tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa, dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemesince incelenmez, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

Diğer bir tartışma konusu, mü-

kellefin uzlaşmaya icabet etmemesi nedeniyle uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda, idarenin tutanakta bir teklifte bulunup bulunmayacağı hususudur. İdare mükellef ile yaptığı müzakereler sonucunda bir teklifte bulunmakta, mükellef bu teklifi uzlaşma yapılırken kabul etmediği takdirde, idarenin nihai teklifi tutanağa yazılmakta, mükellef dava açma süresinin sonuna kadar yazılı olarak vergi dairesine başvurduğu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılmaktadır. İdare, mükellef uzlaşmaya icabet ettiği takdirde bir teklifte bulunmaktadır. Ancak mükellef uzlaşmaya icabet etmemişse, karşısında bir muhatap olmadığı için, bir teklifte bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellefin uzlaşmaya icabet etmediği durumlarda, idarenin bir teklifte bulunarak, bu teklifi tutanağa yazması sözkonusu değildir. Bu durumda mükellef, raporda tarihi öngörülen vergi ile kesilecek cezayı itirazsız bir şekilde ödeyebilir veya dava açma yoluna gidebilir. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanamaz.

Tartışmalı konuları incelemeye devam edelim. Uzlaşma talebinin komisyon tarafından önce kabul edilmesi, daha sonra ise usulüne uygun olarak veya yetkili uzlaşma komisyonu yapılmadığı gerekçesiyle bu

talebin reddedilmesi durumunda ne yapılacaktır? Vergi Usul Kanununda ve yönetmeliklerde bununla ilgili bir düzenleme mevcut değildir. Örneğin; mükellef hakkında düzenlenen raporda, cezalardan bir kısmının 344/2 nci fıkraya, diğer kısmının ise 344/3 ncü fıkraya göre kesilmesi öngörülmüştür. Ancak mükellef bu cezaların tamamı için uzlaşma talep etmiş ve bu talep kabul edilmiştir. 344/3 ncü fıkra uyarınca kesilecek cezalar uzlaşma kapsamına girmediği için bu talep daha sonra usule uygun bulunmamış ve reddedilmiştir. Mükellef 30 günlük süre içinde seçimlik hakkını uzlaşma yönünde kullanmış, ancak bu talebi daha sonra reddedilmiştir. Dava açma süresi de dolmuştur. Bu durumda mükellefe ek süre tanınamayacağı için dava açamaz, ayrıca mükellef ceza indirimi de isteyemez. Uzlaşma Yönetmeliği öncesinde 120,131 ve 147 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, bu gibi durumlarda mükelleflerin dava açma haklarının kaybolmasını önlemek için, uzlaşma talebinin reddi yerine, talebin uzlaşmaya alınarak uzlaşamadığının tutanakla tespit edilmesi, böylece mükellefe dava açması için ek süre sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Bu gibi durumlarda mükelleflerin mağdur edilmemelerinde yarar vardır. (5)

DİPNOTLAR

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Ayrıca 24 Ağustos 1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile bu yönetmelikte önemli değişiklikler yapılmıştır. Uzlaşma Yönetmeliği (Tarhiyat Sonrası) de yine 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve 24 Ağustos 1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değişikliğe uğramıştır.
2. Yargıtay 9. Ceza Dairesinin 20.04.1989 tarih, E.No:1989/55, K.No:1989/2079 sayılı kararı.
3. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Uzlaşmanın Temin Edilememesi-Vaki Olmaması Ayrımı ve Sonuçları- Vergi Dünyası Dergisi Ekim 1983 Sayısı- A.Bumin DOĞRUSÖZ
4. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 23.10.1986 tarih ve E.No: 1986/2, K.No: 1986/2 sayılı kararı.
5. Bu yazıda yer alan şahsi görüş, kanaat ve yorumlar sadece şahsımı bağlar.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. Yeni Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sorunları- Vergi Dünyası

- Dergisi Aralık 1998 Sayısı- İrfan SARIKAYA- Baş Hesap Uzmanı
2. Uzlaşmanın Temin Edilemesi-Vaki Olmaması Ayrımı ve Sonuçları- Vergi Dünyası Dergisi Ekim 1983 Sayısı- A.Bumin DOĞRUSÖZ- Marmara Üniversitesi İİBF Mali Hukuk Araştırma Görevlisi
3. Uzlaşma Talebinin Reddi, Dava Açma, Kısmi Uzlaşma- Maliye ve Si-gorta Yorumları Dergisi 15 Ocak 2000 Sayısı- Kazım KARACA- Malatya Defterdarlığı Vergi Denetmenleri Bü-rosu Başkanı.