

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA UZLAŞMA*

Doç. Dr. Funda Başaran Yavaşlar**

Özet

Vergi idaresi ile vergi mükellefi ve/veya ceza muhatabının aralarındaki vergi ve/veya cezaya ilişkin uyumsuzlukları anlaşarak çözmelerine imkan tanıyan uzlaşma, VUK'daki düzenlemeler temelinde Türk Vergi Hukuku'nda kırk beş seneden beri uygulanmaktadır. Bu uzun tecrübe, uzlaşmanın kamu alacağıının -eksik, ama- hızlı tahsilatına, yargı ekonomisine, hukuki güvenlik ve barışın sağlanmasına önemli katkıları olduğunu ortaya koymuştur. Bununla birlikte, uzlaşmanın bu yararları, uzlaşmaya ilişkin kimi düzenlemelerin anayasaya aykırı olduğu eleştirilerini hiçbir zaman azaltmamıştır. Mevcut haliyle uzlaşmanın, kanunilik ilkesi ve eşitlik ilkesi başta olmak üzere Anayasa'da yer alan bazı ilke ve kurallara aykırı olduğu konusunda doktrinde görüş birliği mevcuttur. Ancak kanun koyucu, şimdiye kadar bu eleştiriler doğrultusunda herhangi bir düzenleme değişikliğine gitmemiştir.

Bu makalede, -genel bütçeye giren- vergiler bakımından Türk Vergi Hukuku'ndaki uzlaşma kurumu incelenmekte, uzlaşmanın hukuki niteliği, konusu, tarafları, uzlaşma süreci ve şekli, taraflara getirdiği hak ve yükümlülükler hukuki bir bakış açısıyla ele alınmakta, ve uzlaşmanın Anayasa'ya uygun bir hale getirilmesi için bazı önerilerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Uzlaşma, uzlaşmanın hukuki niteliği,uzlaşmanın konusu, uzlaşmanın tarafları, uzlaşma süreci ve şekli, kanunilik ilkesi, eşitlik ilkesi*

* Bu makale, “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma”, Gereçlendirilmesi ve Hukuki Analizi” başlıklı, **Mükellefin Dergisi** S.90 (Haziran 2000), 33 vd. ve S.91 (Temmuz 2000), 105 vd.'da yayınlanan makalenin devamı olarak hazırlanmıştır.

** Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, fundabasaran@hotmail.com

RECONCILIATION IN TURKISH TAX LAW

Abstract

Reconciliation, which enables taxpayer and/or the person subject to penalty to amicably resolve the disputes on tax and/or penalty with the tax administration, has been applied in Turkish Tax Law for 45 years. This experience has significantly contributed to legal security and peace as well as judicial economy and -incomplete but fast- collection of state receivables. Nevertheless, such advantages of reconciliation had never lessened the critics on the incongruity of some regulations to Constitution. However, until now, the law maker has not changed the regulations in parallel to these critics.

In this article, the reconciliation phenomenon in Turkish Tax Law is examined with regards to the taxes included in general budget and legal aspects, parties, process and form of reconciliation are considered with a legal point of view due to the rights and obligations of the parties and some recommendations on the harmonization of reconciliation with the Constitution are made.

Key Words: *Reconciliation, legal aspects of reconciliation, parties of reconciliation, process of reconciliation, form of reconciliation, principle of legality and principle of equity*

1.Giriş

Tarafların aralarındaki sorunu “beraber” çözmelerine imkan sağlamasıyla, kendisini diğer çözüm yollarından ayıran uzlaşmanın Türk Vergi Hukuku’na giriş tarihi 1963’tür. Vergilendirme alanında ilk genel usul kanunumuz olan 1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu¹ (VUK) ile halen uygulanmakta olan 1961 tarih ve 213 sayılı VUK’un² ilk halinde yer almayan bu kurumu daha sonra öngörüş gerekçesini kanun koyucu, “**vergi uyumsuzluklarını hızla çözmek, böylece mükellefleri hukuki güvenliğe kavuşturmak, kamu alacağının mümkün olduğunca çabuk tahsilini sağlamak ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak (dava ekonomisi)**” şeklinde açıklamıştır³. Doktrin ve içtihatlar daha sonra bu gerekçelere, **uzlaşmanın hukuki barışa hizmet etmesi, zaman içinde kamu**

¹ 07.06.1949 ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, **RG t.15.06.1949, S.70233**

² 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, **RG t.10.01.1961, S.10703, RG t.11.01.1961, S.10704, RG t.12.01.1961, S.10705**

³ Bkz.1963 tarih ve 205 SK’nın gerekçesi (TBMM Tutanak Dergisi, C.12, 08.02.1963 tarihli 43. Birleşimden, 15.02.1963 tarihli 50. Birleşime kadar, Dönem:1, Toplantı:2, Umumi İzahat, 2): “..., vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet İtiraz ve Temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkan sağlanması maksadiyle kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur.” Gerekçe’de “itiraz ve temyiz mercileri”nden söz edilme nedeni, o tarihlerde henüz vergi mahkemelerinin kurulmamış olmasıdır. 1982 tarihli 2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunların (RG t.20.01.1982, S.17580) yürürlüğe girmesine kadar süren bu dönemde, vergisel idari işlemlere karşı önce itiraz ve temyiz komisyonlarına başvuruluyor, ardından ilk derece ve üst derece mahkemesi sıfatıyla görev yapmakta olan Danıştay’a başvurulabiliyordu.

alacağıının değer kaybına uğramadan hazineye ödenmesini sağlaması ve mükellefin yargılama yolu nedeniyle emek ve gider kaybına uğramasını engellemesini de eklemiştirler⁴.

1963'ten bu yana uzlaşma kurumunu düzenleyen maddelerde pek çok değişiklik yapılmışsa da⁵, uzlaşmaya başvuru hiçbir zaman yargı yoluna başvurunun bir ön şartı olarak öngörülmediği gibi, uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümünü engelleyen bir durum olarak da kabul edilmemiştir. Türk Vergi Hukuku'nda **uzlaşmaya başvuru**, mükellefe ve/veya ceza muhatabına tanınmış bir **haktır**⁶. **Mükellef ve/veya ceza muhatabının dilerse kullanabileceği bu yol, gerek vergi idaresine ve gerek mükellefe ve/veya ceza muhatabına, uyuşmazlığı barışçıl bir şekilde çözme imkanı sunmaktadır.** İlgilisi isterse uzlaşma talebinde bulunur, isterse hakkında yapılan idari işleme karşı vergi mahkemesinde dava açar. Uzlaşma talebine rağmen tarafların uzlaşmaması ya da uzlaşmaması da mümkündür ve bu durumda hakkında idari işlem yapılan ilgilinin bu idari işleme karşı yargı yoluna başvuru imkanı yine de mevcuttur.

Hukukumuzda uzlaşma, getiriliş amacına uygun şekilde, vergi incelemesine başlanılmasından, yapılan tarhiyat ve/veya kesilen cezaya karşı dava açma süresinin sonuna kadar uzanan geniş bir zaman aralığı için öngörülmüştür. Bu zaman aralığına bağlı olarak uzlaşma, tarhiyat öncesinde ve tarhiyat sonrasında olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Önce **tarhiyat sonrası uzlaşma (TSU)** -sadece -re'sen ve ikmalen yapılan tarhiyatlar ile kesilen cezalar için- öngörülmüş; yirmi üç yıllık bir aradan sonra 1986'da, "mükelleflerin idare ile

⁴ DİBKK t.23.10.1986, E.1986/2, K.1986/2 (Ahmet Arslan-Tuncay Dünder, **Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2002, 231-232); Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergide Uzlaşma", **Danıştay Dergisi**, S.28-29 (1978), 3; Funda Başaran, "Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: "Uzlaşma", Gereçlendirilmesi ve Hukuki Analizi", **Mükellefin Dergisi**, S.90 (Haziran 2000), 33; Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 2.B., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000, 232; Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3.B., İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği, 2004, 897; Nihal Saban, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu**, İstanbul, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayınları, 2000, 60; Nilgün Serim, "Türkiye'de ve ABD'de Uzlaşma Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.214 (Temmuz 2006), 100-101

⁵ Örn. bkz. 2365 SK (ek md.3'de değişiklik yapılmıştır), 2686 SK (ek md.1, ek md.4, ek md.6, ek md.7 ve ek md.8'de değişiklik yapılmıştır), 2791 SK (ek md.3'de değişiklik yapılmıştır), 3239 SK (ek md.11 getirilerek tarhiyat öncesi uzlaşma öngörülmüştür, ek md.4'de değişiklik yapılmıştır), 3505 SK (ek md.11'de değişiklik yapılmıştır), 3946 SK (VUK ek md.10 yürürlükten kaldırılmıştır), 4008 SK (ek md.1 değiştirilmiş, idarece tarh edilen vergiler için de uzlaşma yolu açılmıştır), ve 4369 SK (ek md.2, ek md.3, ek md.4 ve ek md.5 yürürlükten kaldırılarak, ek md.1 yeniden düzenlenmiş, cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır), 4444 SK (ek md.1 ve ek md.11'de değişiklik yapılmış, cezalar tekrar uzlaşma kapsamına alınmıştır), 5736 SK (ek md.1'de değişiklik yapılmıştır). Bütün bu değişikliklere rağmen, uzlaşmanın genel yapısının başından beri aynen muhafaza edildiğini belirtebilmek mümkündür.

⁶ Tarhiyat sonrası uzlaşma *kanuni* bir hak iken (VUK ek md.1), tarhiyat öncesi uzlaşma *idarece* tanınan bir haktr. Çünkü, VUK ek md.11, f.1'de, Maliye Bakanlığı'na tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına "izin verme" yetkisi tanınmış, Bakanlık ise bu izni, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile vermiştir.

tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere⁷ **tarhiyat öncesi uzlaşmaya** da (TÖU) VUK'da yer verilmiştir. Bu ikisi arasındaki tek fark sadece uzlaşma zamanı bakımındanmış gibi görünse de, -aşağıda yeri geldikçe açıklanan- bazı noktalarda ikisi arasında eşitlik ilkesini zorlayacak derecede önemli farklılıklar bulunmaktadır⁸.

Her tarhiyat şekli bakımından da temel pozitif hukuk kaynağı VUK'dur. Ayrıca, her iki ikisi için de Maliye Bakanlığı'nca ayrı yönetmelikler⁹ çıkartılmıştır. Ancak, TSU VUK'da ek md.1, ek md.6, ek md.7, ek md.8 ve ek md.9'da ayrıntılı şekilde düzenlenmişken¹⁰, TÖU VUK'da tek bir maddeyle (ek md.11) düzenlenmiş, kanunda yer almayan pek çok konu Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde (TÖUY) ele alınmıştır. Açık bir atıf olmadığı sürece TSU'ya ilişkin VUK hükümlerinin TÖU hakkında uygulanması kabul edilmediğinden¹¹, TÖU için TÖUY çok önemli bir kaynak teşkil etmektedir.

Bu makalede, genel bütçeye giren vergiler bakımından Türk Vergi Hukuku'nda uzlaşma kurumu temel yönleriyle ele alınmaktadır¹². Uzlaşma hakkında literatürde çok sayıda makale çalışması bulunmaktaysa da, burada uzlaşmanın hukuki bir bakış açısıyla,

⁷ 3239 SK md.33'ün gerekçesi (Osman Selim Kocahanoğlu, **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları**, 6.B., İstanbul, Temel Yayınları, 1992, VUK Ek md.11, 565)

⁸ DVVDGK t.14.01.1994, E.1991/45, K.1994/20 (<http://www.danistav.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)) : "... *"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" kurumu, hukukumuzda 3239 sayılı Yasanın 33.maddesiyle Vergi Usul Kanununa Ek 11.maddenin eklenmesi yoluyla girmiştir. ...Yasanın aynı bölümünde yer alan ve 205 sayılı Yasanın 22. maddesiyle eklenen "Uzlaşma" başlıklı ek maddelerinde öngörülen anlaşma yolu, verginin tarhından sonra başvurulabilecek bir yol iken, Ek 11.maddede öngörülen tarhiyat öncesi uzlaşma, verginin tarhından önce tarafların anlaşmalarını sağlamak amacıyla öngörülen bir yol olduğundan, hukuki niteliği yönünden diğer ek maddelerde düzenlenen uzlaşmadan farklıdır.*"; DVDDGK t.14.04.1995, E.1994/204, K.1995/126 (<http://www.danistav.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): "*Vergi Usul Kanununun Ek 11.maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan ve 16.2.1987 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde; bu kurumun özellikleri dikkate alınarak, uzlaşma davetine uyulmaması gibi birçok konuda, tarhiyat sonrası uzlaşmadan kısmen veya tamamen farklı kurallara yer verilmiştir.*"

⁹ Tarhiyat öncesi uzlaşma, VUK ek md.11, f.4'de verilen yetki çerçevesinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (**RG t.03.02.1999, S.23600**); tarhiyat sonrası uzlaşma ise, VUK ek md.1, f.2'de verilen yetki çerçevesinde Uzlaşma Yönetmeliği (**RG t.03.02.1999, S.23600**) ile düzenlenmiştir. Bu yönetmelikler, daha sonra çıkartılan başka yönetmeliklerle değiştirilmişlerdir. Bkz. **24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı RG ile 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı RG**'de yayımlanan yönetmelikler.

¹⁰ Ek md.2, Ek md.3, Ek md.4 ve Ek md.5 4369 SK ile 1999 yılında yürürlükten kaldırılmışsa da, bu maddelerde yer alan hususlara büyük ölçüde Uzlaşma Yönetmeliği'nde yer verilmiştir.

¹¹ DVDDGK t.14.04.1995, E.1994/204, K.1995/126 (<http://www.danistav.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): "*tarhiyat öncesi uzlaşma tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı bir kurum olarak öngörüldüğünden, tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde, Vergi Usul Kanununun verdiği yetkiye dayanılarak Yönetmelikle belirlenmiş özel usul ve esasların uygulanması gerekmektedir.*". Ayrıca bkz. DVVGK t.11.02.1994, E.1992/16, K.1994/110, <http://www.danistav.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)

¹² Aşağıda 2.2.'de belirtildiği üzere, uzlaşma, gerek genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ve gerek il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar bakımından mümkünse de, buradaki açıklamaların sadece genel bütçeye giren vergilerle sınırlı tutulmasının nedeni, çalışmanın bir makale boyutunu aşmamasını sağlamaktır.

onun hukuki niteliğini merkez alan bir yöntem ve sistemle, özellikle de anayasal ilke ve kurallar çerçevesinde incelenmesi amaçlanmıştır.

2.Uzlaşmanın Hukuki Niteliği

VUK’da uzlaşma tanımlanmış değildir. Buna karşılık, gerek vergi idaresi ve gerek idari yargı yerleri bakımından bağlayıcı nitelikteki bir Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı (DanK md.40, b.4), uzlaşmayı, “*vergi idaresi ile mükellefler ya da aslarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması*”¹³ şeklinde tanımlamıştır. İki tarafın –VUK’dan aldıkları yetki ve hakka binaen- bir uyuşmazlığı özgür iradeleriyle “mutabakat sağlayarak” ortadan kaldırmaları, diğer şartlar da dikkate alındığında taraflar arasında bir “sözleşme”nin varolduğuna işaret etmektedir¹⁴. Nitekim, uzlaşmanın “iki taraflı bir sözleşme” olduğu konusunda görüş birliği mevcuttur¹⁵. Ancak sorun, bu sözleşmenin niteliği konusundadır ve Danıştay kararlarında bu konuda bir açıklık bulunmamaktadır. Buna karşılık doktrinde farklı görüşler ortaya konularak, uzlaşmanın idari sözleşme olduğu¹⁶, sulh sözleşmesi olduğu¹⁷ ve nihayet idarenin yaptığı idari olmayan bir sözleşme olduğu¹⁸ ileri sürülmüştür.

Uzlaşmanın bir idari sözleşme olup olmadığını incelemeyen önce, İdare Hukuku’una ait “idari işlem” kavramı hakkında kısaca bilgi vermek yararlı olacaktır. Öncelikle, idari işlem, idarenin **kamu gücünü kullanarak** yaptığı işlemleri ifade etmekte olup; idarenin **tüzel kişiliğinden kaynaklanan hak ehliyetine** dayanarak yaptığı işlemleri

¹³ DİBKK t.23.10.1986, E.1986/2, K.1986/2 (Arslan-Dündar, **a.g.k.**, 231); DİBKK t.02.07.1985, E.1985/5, K.1985/4 sayılı kararının raportörüne göre (Arslan-Dündar, **a.g.k.**, 206) ise uzlaşma, “*yasaların verdiği yetkiye dayanarak, vergi dairesiyle mükelleften oluşan tarafların özgür iradelerinin bir ürünü*”dür.

¹⁴ Giritli-Bilgen-Akgüner, **İdare Hukuku**, 2.B., İstanbul, Der Yayınları, 2006, 873-874; A. Şeref Gözübüyük-Turgut Tan, **İdare Hukuku, C.1 (Genel Esaslar)**, 2.B., Ankara, Turhan Kitabevi, 2001, Nr.481/a vd.; İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, 451 vd.

¹⁵ DVDDGK t.13.06.2003, E.2002/592, K.2003/333 (<http://www.danistav.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): “*Uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir.*”; Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2.B., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, 260; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2.B., İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, On İki Levha Yayıncılık, 2008, 180 (Doktora Tezi); Ahmet Kumrulu, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, S.72-73 (1989), 17; Öncel-Kumrulu-Çağan, **Vergi Hukuku**, 15.B., Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, 171; Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2002, 892

¹⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, **a.g.k.**, 171; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.B., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, 263

¹⁷ Candan, **a.g.k.**, 260, 359

¹⁸ Hatice Ela/M. Aykut Kelecioğlu, **Vergi Cezaları ve Uzlaşma**, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2000 Sayısı Eki, İstanbul, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2000, 72; Güneş, **a.g.k.**, 180; Kumrulu, **a.g.m.**, 17, 21

içeren “idarenin işlemi” kavramından farklıdır¹⁹. **İdari işlemler, tek taraflı ve iki taraflı olmak üzere ikiye ayrılırlar.** İlgilisinin rıza ve onayına bağlı olmaksızın, idarenin tek yanlı iradesiyle yaptığı işlemler **tek taraflı**²⁰; idare ile ilgisinin karşılıklı olarak açıkladıkları iradelerin uyuşması sonucu yapılan işlemler ise **iki taraflı idari işlemlerdir**²¹. Her tür bireysel idari işlem tek taraflı idari işlem iken, iki taraflı idari işlem örneği olarak **“idari sözleşme”**ler karşımıza çıkar. İdare Hukuku ilke ve kurallarına tabi olan idari sözleşmelerin temel unsurları şunlardır²²: **1.** sözleşmenin, karşı tarafça bir kamu hizmetinin doğrudan yürütülmesine veya böyle bir hizmetin yürütülmesine katılmaya ilişkin olması²³; **2.** idarenin, diğer tarafa nazaran üstün hak ve yetkilere sahip olması²⁴. Yargı organları ayrıca üçüncü bir şart olarak, sözleşmenin süreli olmasını da aramışlarsa da, Danıştay daha sonra bu unsurdan vazgeçmiştir²⁵. İdari sözleşmelere örnek olarak kamu borçlanma sözleşmelerini, kamu hizmeti imtiyaz sözleşmelerini, yeraltı ve yerüstü servetlerine ilişkin işletme sözleşmelerini, idari hizmet sözleşmelerini göstermek mümkündür²⁶. **Kanaatimizce, uzlaşma, uzlaşma başvurusunda bulunan ilgilinin “bir kamu hizmetini doğrudan yürütmesi ya da hizmetin yürütülmesine katılması” konulu olmadığı, uzlaşmada idare üstün yetkilere sahip bulunmadığı ve nihayet, uzlaşma süreli bir sözleşme de olmadığı için, uzlaşmayı bir idari sözleşme olarak kabul etmek mümkün değildir**²⁷.

Uzlaşmanın, idarenin bir özel hukuk sözleşmesi olan **“sulh sözleşmesi”** olduğu görüşüne gelince, hemen belirtmek gerekir ki, Türk Hukuku’nda idarenin, sözleşmenin karşı tarafıyla eşit hukuki statüde olduğu, tamamen özel hukuk kurallarına tabi sözleşmeler

¹⁹ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 9.B., Ankara, İmaj Yayınevi, 2004, 110

²⁰ Tek taraflı idari işlemler ise, *bireysel işlemler* ve *genel düzenleyici işlemler* olmak üzere ikiye ayrılır. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için örn. bkz. Gözübüyük-Tan, **a.g.k.**, Nr.484 vd.; Günday, **a.g.k.**, 110 vd.; Özay, **a.g.k.**, 405, 423 vd., 508; Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, 2.B., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990, 86 vd.

²¹ Giritli-Bilgen-Akgüner, **a.g.k.**, 874; Günday, **a.g.k.**, 110; Yayla, **a.g.k.**, 126

²² D.12.D., t.02.11.1976, E.1974/1958, K.1976/2141 (Gözübüyük-Tan, **a.g.k.**, Nr.575, dpn.261); YHGKK t.06.12.2006, E.2006/9-769, K.2006/781, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.81, S.2 (2007), 686 vd. (688); Giritli-Bilgen-Akgüner, **a.g.k.**, 906 vd.; Gözübüyük-Tan, **a.g.k.**, Nr.; Günday, **a.g.k.**, 166 vd.; Özay, **a.g.k.**, 511-512; Yayla, **a.g.k.**, 128-129

²³ Dolayısıyla, kamu hizmetine yönelik her sözleşme, idari sözleşme değildir.

²⁴ İdarenin üstün hak ve yetkilerinden söz edebilmek için, sözleşmede idareye “üstünlük ve otorite” tanınmış olması gerekir. İdareye, sözleşmeyi tek taraflı olarak değiştirme veya fesih etme, gözetim ve denetim yapma, emir verme ve ceza uygulama, resen hareket etme, işletmeye el koyma ve satın alma gibi hak ve yetkilerin verilmesi, başka bir deyişle, idarenin tek taraflı hareket etme yetkisinin kabul edildiği, idarenin diğer tarafa karşı kamu gücüne dayalı yetkiler kullanabildiği hallerde, idareye üstünlük ve otorite tanınmış demektir. Bkz. örn. YHGKK t.06.12.2006, E.2006/9-769, K.2006/781, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.81, S.2 (2007), 686 vd. (688); Günday, **a.g.k.**, 169; Yayla, **a.g.k.**, 128

²⁵ YHGKK t.06.12.2006, E.2006/9-769, K.2006/781, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.81, S.2 (2007), 686 vd. (688); D.8.D. t.11.01.1996, E.1965/933, K.1966/4 (Gözübüyük-Tan, **a.g.k.**, Nr.575, dpn.260); Gözübüyük-Tan, **a.g.k.**, Nr.575

²⁶ Bu sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklar için idari yargı görevlidir (İYUK md.32).

²⁷ Nitekim, uzlaşmanın, bir tarafının idare olması dışında idari sözleşmeyle hiçbir benzerliği olmadığı görüşünde Candan, **a.g.k.**, 260; “Bir kamu hizmetinin görülmesine ilişkin bulunmadığı” gerekçesiyle aynı görüşte Kumrulu, **a.g.m.**, 17

yapması mümkündür²⁸. Türk Medeni Kanunu'nda ya da herhangi başka bir kanunda düzenlenmemiş olan sulh sözleşmesi, doktrinde²⁹, “bir hukuki ilişki hakkındaki doğmuş veya doğması muhtemel bir çekişmeyi ya da kuşkuyu karşılıklı fedakarlıklar aracılığıyla ortadan kaldırmaya yönelmiş bir sözleşme” şeklinde tanımlanmaktadır. Çekişme, taraflardan her birinin diğerine karşı hak iddiası; kuşku ise, tarafların aralarındaki hukuki ilişkinin hukuken geçerli olup olmadığı ya da hukuki sonuçlarını doğurup doğurmayacağı konusunda duydukları kaygı nedeniyle ortaya çıkar³⁰. Sulh sözleşmesinin konusu, tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebildiği bir hukuki ilişkidir³¹. Kanaatimizce, uzlaşmayı sulh sözleşmesi olarak kabul etmek mümkün değildir. Çünkü, öncelikle, uzlaşma tutanağını hazırlayan ve görüşmeyi yönlendiren tarafın uzlaşma komisyonu olması, mükellefin ve/veya ceza muhatabının uzlaşma tutanağına dilediği hususları yazdırmak bir tarafa, bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamasının dahi mümkün olmaması, mükellefin ve/veya ceza muhatabının çoğunlukla sadece kendine yapılan teklifi kabul edip etmeme pozisyonunda olması, burada eşit hukuki statüde iki taraf olduğunu kabulü güçleştirmektedir³². Diğer yandan, her ne kadar, vergi idaresi ile mükellef ve/veya ceza muhatabı arasında bir hukuki ilişki (kamusal borç ilişkisi ve/veya ceza ilişkisi) mevcut ve uzlaşma ile gerek vergi idaresi gerek mükellef ve/veya ceza muhatabının karşılıklı fedakarlıkta bulunduğu kabul edilebilecekse de, **mükellef ve/veya ceza muhatabının bu hukuki ilişkinin hukuka uygunluğu konusunda her zaman kuşku sahibi olduğunu onaylamak da zordur**. Hatta uygulamada, uzlaşmanın giderek bir ceza indirme yöntemi olarak kullanıldığı belirtilmektedir³³. Doktrinde³⁴ de, temelde kamu hukuku ilişkisinin bulunmasından dolayı, burada devletin tam anlamıyla bir özel hukuk tüzel kişisi sıfatıyla yaptığı bir hukuki işlemin bulunmadığı ifade edilmiştir.

Uzlaşmanın, “**idarenin giriştiği iki taraflı ve kendine özgü bir işlem**” olduğu görüşü ise, uzlaşmanın, “vergi idaresinin, vergi hukuku alanındaki istisnai nitelikli takdir yetkisi temelinde meydana gelmesi”, “burada tek taraflı bir idari işlemin bulunmaması” ve “uzlaşmanın, vergi borcu ve cezasını sona erdiren bir neden olması” şeklinde ortaya konulan temel niteliklerine dayandırılmaktadır³⁵. Tek taraflı bir idari işlem veya idari sözleşme ya da idarenin tamamen özel hukuk anlamında bir ilişki olmadığına göre,

²⁸ Örneğin, idarenin araç-gereç alması, ihtiyaç duymadığı malları satması, taşıma, kiralama sözleşmeleri, idarenin özel hukuk sözleşmeleridir. Bu konuda örn. bkz. Giritli-Bilgen-Akgüner, **a.g.k.**, 902, 914

²⁹ İlhan Ulsan, **Maddi Hukuk ve Usul Hukuku Bakımından Sulh Sözleşmesi**, İstanbul, Garanti Matbaası, 1971, 6

³⁰ Ulsan, **a.g.k.**, 7

³¹ Ulsan, **a.g.k.**, 15

³² Buna karşılık, uzlaşma ilişkisine giren tarafların, hiç olmazsa Vergi Usul Kanunu hükümleri önünde eşit durumda oldukları görüşünde Kumrulu, **a.g.m.**, 17

³³ Oğuz Çetinkaya, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20Uzlaşma.pdf, 22 (Erişim Tarihi: 15.09.2008)

³⁴ Kumrulu, **a.g.m.**, 17. Ancak diğer yandan yazar, burada bir sulh sözleşmesi olduğunu da kabul etmektedir. Şöyle ki, yazara göre (**a.g.m.**, 22), “..., bu sözleşmeyi akdetmek suretiyle taraflar vergi borcu ve/veya cezasını belli miktarlar itibarıyla sona erdirip birbirlerini kısmen “ibra” etmektedirler; dolayısıyla uzlaşmayı her iki taraf için aynı kesin etkiyi yaratan bir sulh sözleşmesi olarak nitelendirebiliriz.”

³⁵ Kumrulu, **a.g.m.**, 17-18, 21-22

uzlaşmanın, “idarenin yaptığı idari olmayan bir sözleşme” olarak kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

Yukarıda dile getirdiğimiz eleştiriler ve son tahlilde, uzlaşmanın ancak, uzlaşma komisyonunca yapılan teklifi mükellefin ve/veya ceza muhatabının özgür iradesiyle kabul etmesiyle gerçekleşebilir olması, bizi de burada “**sui generis bir iki taraflı idari işlem**” olduğu sonucuna ulaştırmaktadır. Bu iki taraflı idari işleme (/sözleşmeye) ilişkin konu, taraflar, süreç, şekil, hukuki sonuç gibi pek çok husus VUK’da ve VUK’a bağlı olarak çikartılan yönetmeliklerde düzenlenmiştir. Yönetmeliklerin anayasa, kanun ve tüzüklere aykırı olması (AY md.8, md.11 ve md.124), kanunların ise Anayasa’ya aykırı olması söz konusu olamayacağından (AY md.11), VUK ve VUK’a bağlı yönetmeliklerin Anayasa ve kanuna uygun olması, bunlara uygun şekilde yorumlanması ve uygulanması şarttır. Bu düzenlemelerde uzlaşmaya ilişkin kimi konularda boşluk bulması halinde ise, yine anayasal ilke ve kurallar, Vergi Usul Hukuku ve İdare Hukuku’na ait genel ilke ve kurallar ve hukukun genel ilkeleri çerçevesinde bir sonuca ulaşmak gerekecektir³⁶.

Kanaatimizce, uzlaşmanın hukuki niteliği konusu her durumda, -tespit edebildiğimiz kadarıyla- idari sözleşme dışında başka bir iki taraflı idari işlem örneği yer almayan Türk İdare Hukuku Öğretisi’nce araştırılmaya muhtaçtır.

3. Uzlaşmanın Konusu

VUK ek md.1 ve ek md. 11 gereğince uzlaşmanın konusu, **tarh edilecek ya da – tarh edilmiş olup- tahakkuk ettirilecek vergi miktarı ile, bunlara bağlı olarak kesilecek ya da -kesilmiş olup- tahakkuk ettirilecek vergi cezası miktarıdır**. Ancak, uzlaşmanın konusunu sadece vergi ve vergiye bağlı cezalarla sınırlandırmak mümkün değildir. Çünkü, “kanunun şümulu” kenar başlıklı VUK md.1, f.1 ve f.2 gereğince, “*Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.*” Bu nedenle, VUK md.2’de yazılı gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, **gerek genel bütçeye giren ve gerek il özel idareleri ile belediyelere ait olan resim ve harçlar ile bunlara bağlı cezalar da uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadırlar**.

VUK ek md.1, f.2’de, “*uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.*”; VUK ek md.11, f.1’de ise, “*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (...) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*” denilerek, uzlaşmaya konu olabilecek vergi, resim ve harçlar ile –TSÖ için- cezaları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı ile İçişleri Bakanlığı’na yetki verilmiştir³⁷.

³⁶ Kumru’ya göre (a.g.m., 21), “..., vergi hukuku düzenlemelerinin yetersiz kaldığı durumlarda, kanun eksikliklerinin giderilmesi için, ilişkinin temelinde bulunan özellik dikkate alınıp, hukukta evrensel olan sözleşme teorisine itibar etmek uygun düşer.”

³⁷ Bu yetki çerçevesinde, UY ve TÖUY’nin 2. ve 4. maddelerinde, VUK kapsamına giren ve Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim, harç ve bunlara bağlı fonlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar uzlaşma kapsamında gösterilmişlerdir. VUK ek md.1, f.2’deki aynı içerikli yetkiye binaen İçişleri Bakanlığı tarafından yayınlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği’nde (RG t.01.08.2003, S.25186) ise, il özel idaresi ve belediye gelirleri içinde olan pek

Ancak, **uzlaşma, vergi kanunlarına göre belirlenmesi gereken/belirlenen vergi ve/veya cezanın tamamen ya da kısmen sona ermesi hukuki sonucuna yol açtığından, uzlaşmaya konu olabilecek vergi ve cezalar konusunda yürütmeye yetki verilmesi, gerek kanunilik ilkesine (AY md.73, f.3, md.38, f.1 ve f.3) -ve böylece- gerek yasama yetkisinin devri yasağına (AY md.7) aykırıdır. Bu konudaki belirlemenin kanun koyucu tarafından yapılması gerekir.**

VUK'da, uzlaşmanın tarhiyat öncesi ya da sonrasında olup olmadığına bağlı olarak, uzlaşma konusu yapılabilecek **cezalar** bakımından bir ayırım yapılmıştır. Şöyle ki; TÖU her tür vergi kabahati neticesinde kesilecek cezaların (gerek vergi ziyai cezası ve gerek usulsüzlük cezası) miktarı bakımından mümkünken, TSU sadece vergi ziyai cezası üzerinde mümkündür. Dolayısıyla, tarhiyat sonrasında kesilen usulsüzlük cezaları için uzlaşma yolu kapatılmıştır³⁸. Kanun'un gerekçesinde bu konuda bir açıklık olmadığından, kanun koyucunun kesilmiş usulsüzlük cezalarını niçin TSU kapsamı dışında tuttuğu anlaşılamamaktadır. **Usulsüzlük kabahati bir kez işlenmişse, bu kabahati nedeniyle kendisine ceza kesilmiş kimseyle ceza kesilecek kimse arasındaki bu ayırımın makul bir gerekçesini bulmak zordur. Kanaatimizce bu durum, eşitlik ilkesine aykırıdır.**

Görüldüğü üzere, **uzlaşma, sadece -VUK'da belirlenen- idari işlem konuları için mümkündür.** Kanun koyucu, mükellefin ve/veya ceza muhatabının kendi hukuki durumunu etkileyen, vergi idaresinin ise kendi görev ve yetki alanı içinde olan idari işlemler üzerinde tasarruf edebilmesine izin vermiştir. Dolayısıyla, **ceza hukukunun konusunu oluşturan kaçakçılık suçu, VUK'daki uzlaşma kurumunun kapsamı dışındadır**^{39,40}. Hatta, kanun koyucu kaçakçılık suçunu o kadar ağır bir suç olarak değerlendirmektedir ki, sadece kaçakçılık suçu üzerinde değil; kaçakçılık suçuna yol açan

çok vergi, harç, resim ve katılma payı ve bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma imkanı verilmiştir.

³⁸ Buna karşılık, aynı fiille hem vergi ziyai hem de usulsüzlük kabahatinin işlenmesi ve sadece daha ağır olan usulsüzlük cezasının VUK md.336 gereğince kesilmiş olması halinde, bu usulsüzlük cezasının uzlaşma konusu yapılabileceği görüşünde Özyer, **a.g.k.**, 901. Kanaatimizce, VUK Ek md.1'in açık ifadesi karşısında, usulsüzlük cezaları hiçbir şekilde TSU konusu olamazlar.

³⁹ TCK md.73, f.8'de düzenlenen uzlaşma kurumu, VUK'da düzenlenen uzlaşma kurumundan farklıdır. TCK md.73, f.8 gereğince, "*Suçtan zarar göreni gerçek kişi veya özel hukuk tüzel kişisi olup, soruşturulması ve kovuşturulması şikayete bağlı bulunan suçlarda, failin suçu kabullenesi ve doğmuş olan zararın tümünü veya büyük bir kısmını ödemesi veya gidermesi koşuluyla mağdur ile fail özgür iradeleri ile uzlaştıklarında ve bu husus Cumhuriyet savcısı veya hakim tarafından saptandığından kamu davası açılmaz veya davanın düşürülmesi karar verilir.*" Kaçakçılık suçu, mağdur somut bir gerçek kişi yada özel hukuk tüzel kişisi olmadığı ve şikayete bağlı bir suç olmadığı için, TCK'daki uzlaşma kurumunun kapsamı içinde yer almamaktadır.

⁴⁰ 5736 SK md.6 (**RG t.27.02.2008, S.26800**) ile VUK ek md.1, f.1 ve ek md.11, f.1'de değişiklik yapılmadan önce, kaçakçılık suçunun mevcut olduğu hallerde, VUK geçici md.27 nedeniyle uzlaşmanın mümkün olup olmadığı yönündeki tartışmalar için bkz. Fehmi Günay, "Kaçakçılık Suçu Sebebiyle Kesilen Üç Kat Vergi Ziyai Cezası ve Bu Cezaların Bağlı Olduğu Vergiler Uzlaşma Kapsamına Girer mi?",

<http://www.muhasabenet.net/makale-fehmigunay-kacakcilik%20sucundan%20kesilen%20vze%20ve%20vergiler%20uzlasma%20kapsamina%20girer%20mi.html> (Erişim tarihi: 15.09.2008)

ve Mustafa Tan, "Üç Kat Vergi Ziyai Cezasında Uzlaşma Olur mu?", <http://www.muratkoseoglu.com/forum/viewtopic.php?p=111&sid=352b0b1accdb4d1904c95f71b40e504> (Erişim tarihi: 15.09.2008)

bir fiille işlenmiş vergi ziyayı kabahatinin varlığı halinde, tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile tahakkuk edecek vergi ve cezalar üzerinde de uzlaşma yolunu kapatmıştır (VUK ek md.1, f.1 ve ek md.11, f.1)⁴¹.

Mükellefin aynı zamanda ceza muhatabı olduğu durumlarda, uzlaşmanın, tüm uzlaşma konularını kapsayacak şekilde gerçekleştirilmesi şart değildir. **Hem tarh edilecek ya da tahakkuk edecek vergi, hem de kesilecek ya da tahakkuk edecek ceza üzerinde uzlaşma talebinde bulunulabileceği gibi, bunlardan sadece biri (sadece vergi ya da sadece ceza) üzerinde uzlaşma talebinde bulunmak da mümkündür** (VUK ek md.7, f.3). Ancak, uygulamada, uzlaşma komisyonları genellikle sadece vergi cezaları üzerinde uzlaşmakta, *herhangi bir gerekçe sunmaksızın* vergi miktarlarını *fiilen* uzlaşma kapsamı dışında tutmakta⁴², çoğunlukla Merkezi Uzlaşma Komisyonları vergi miktarları üzerinde de uzlaşma yapmaktadır. Ancak, kanaatimizce, **VUK'daki uzlaşma kurumu, taraflara otomatik bir karşılıklı "uzlaşma hak ve yükümlülüğü" değil ama, uzlaşma süreci içinde karşılıklı bir "iyiniyet ve işbirliğine açık yaklaşım" içinde olma yükümlülüğü getirmektedir.** Hatta, vergi ve ceza üzerinde uzlaşmaya kanunen izin verilmiş ve – aşağıda⁴³ açıklandığı üzere- uzlaşma başvurusunda bulunma hakkının sadece mükellef ve/veya ceza muhatabına tanınmış olması temel alınarak, *gerekli şartların varlığı halinde burada vergi idaresi için bir "uzlaşmadan kaçınmama ödevi"nin mevcudiyetinden söz etmek mümkündür.* Şöyle ki; uzlaşma istek ve iradesini göstererek hukuka uygun bir başvuruda bulunan, gerekli bilgi ve belgeleri sunarak vergiyi doğuran olaya ve matraha ilişkin tartışmalı noktaların açıklığa kavuşması için çaba gösteren bir mükellef/ceza muhatabı karşısında, vergi idaresi de işbirliğine açık olmak zorundadır. Aksi halde, mükellefi ve/veya ceza muhatabını dinleyip anlamadan ve vergiyi doğuran olay ile matrah tespitine ilişkin uzlaşılabilir bir durum olup olmadığını incelemeyen vergi ve/veya ceza üzerinde uzlaşma imkanını baştan kesip atmak, (en azından TSU bakımından) **kanunen tanınan bir imkanın keyfi bir şekilde idare tarafından ortadan kaldırılması** anlamına gelir; **uzlaşma kurumunun varlık amacına aykırılık taşır.**

Burada son olarak, *sadece* TSU'larda, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda, uzlaşmanın yalnızca toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceğine işaret etmek gerekir (VUK ek md.1, f.1). 1999 yılında getirilen bu kısmi uzlaşma olanağıyla güdülen amaç, kanunun gerekçesinde, *"birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirmek"*⁴⁴ şeklinde

⁴¹ VUK md.359'da yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verildiği tespitini vergi idaresi yaptığı için, hatalı bir tespitte vergi mükellefinin ve/veya ceza muhatabının uzlaşmaya başvuru hakkından yoksun kalabileceğine haklı olarak işaret etmekte Ali Haydar Yıldırım-Olcay Koltoğlu, "Ceza-Uzlaşma-Ceza İndirimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.173 (Şubat 2003), 93 vd.. Kanaatimizce, idare tarafından kesilen vergi ziyayı cezasının hukuka aykırılığının yargı kararıyla kesinleşmesi halinde, ilgilinin, yargı kararının kendisine tebliğini takip eden günden itibaren başlayacak en fazla otuz günlük bir süre içinde uzlaşmaya başvuru imkanına sahip olduğunu kabul etmek gerekir.

⁴² Özyer, a.g.k., 910

⁴³ 2.4.1.1.

⁴⁴ 4369 SK, md.18'in gerekçesi (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekciler/6183/tvks4369ssaviliskanun1.pdf>, 359): *"bir vergi inceleme raporunda, hem ikmalen hem de re'sen takdiri gerektiren tarhiyatların olması durumunda mükellef, matrah ya da matrah farkının sadece*

açıklanmaktadır. Doktrinde⁴⁵, kısmi uzlaşma halinde, uzlaşma başvurusu kapsamı dışında kalan (matrah farklarına isabet eden) vergi miktarları için yargı yolunun açık olduğu kabul edilmektedir.

4. Uzlaşmanın Tarafları

4.1. Uzlaşma komisyonu

Uzlaşmanın bir tarafında **uzlaşma komisyonu** bulunur; çünkü, vergi idaresi içinde uzlaşma yapmaya **yetkili organ** uzlaşma komisyonudur. Bu komisyon, vergi idaresinin içinde, görev ve yetkileri belirli bir kuruldur. Üç kişiden oluşan komisyonun tüm üyeleri, vergi idaresi elemanlarıdır. Komisyon, kendi kadrosuna sahip bir kurul olmadığından, asli görevi komisyon üyeliği olmayan kişilerden oluşmaktadır⁴⁶. Bununla birlikte, dava ehliyetine sahiptir. Uzlaşma komisyonunun uzlaşma başvurusunu red kararları kesin ve yürütülebilir bir idari işlem olup, bu tür kurul kararlarına karşı, bizzat kurulun kendisine dava açılır⁴⁷.

Vergi idaresi içinde birden fazla uzlaşma komisyonu bulunmaktadır. Komisyonların yetkileri, çıkartılan TÖUY (md.5, md.6, md.7) ve TY'de (md.5, md.6) belirlenmiştir. TÖU'da yetkili komisyon, vergi incelemesini gerçekleştiren inceleme elemanının unvanı ile görev yaptığı yer⁴⁸; TSU'da ise yer ve uzlaşma talebinin konusunu oluşturan miktar⁴⁹ dikkate alınarak belirlenmektedir. TSU'da, -merkezi uzlaşma komisyonu dışındaki- uzlaşma komisyonları, belirlenen coğrafi alan içindeki vergi dairelerinin tarh ettikleri vergi ve kestikleri cezalarla ilgili uzlaşma yapabilirler; bunların **üzerinde uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarı, her bir komisyon bakımından ayrı ayrı olacak şekilde, Maliye Bakanlığı tarafından –genel tebliğlerle- saptanmaktadır (UY md.5, f.1)**. Buna karşılık merkezi uzlaşma komisyonuna, her türlü rakam için uzlaşma yapabilme

ikmalen tarhiyat konusu bölümü için uzlaşma talep edebilecek ya da her iki bölüm için uzlaşma talebinde bulunup sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşabileceklerdir.”

⁴⁵ Candan, **a.g.k.**, 312; Özbacı, **a.g.k.**, 898

⁴⁶ Özyer, **a.g.k.**, 909

⁴⁷ DVVDGK t.05.02.1988, E.1987/32, K.1988/8, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008); Candan, **a.g.k.**, 303 ve burada d.pn.289'da anılan Danıştay kararları; Kaneti, **a.g.k.**, 273-274 ve burada d.pn.11a ve 11b'de anılan Danıştay kararları: “..., *uzlaşma komisyonunun bütün kararları, kamu erkine dayalı, kesin ve yürütülmesi gerekli kararlardandır.*”

⁴⁸ TÖUY'de inceleme elemanları, merkezi inceleme elemanları ve mahalli inceleme elemanları şeklinde iki gruba ayrılmıştır. Merkezi inceleme elemanlarıncı yapılan incelemenin, inceleme elemanının devamlı çalışma yerinde ya da geçici çalışma yerinde yapıp yapılmadığı dikkate alınarak, farklı uzlaşma komisyonları oluşturulmuştur (TÖUY md.5). Mahalli inceleme elemanları tarafından yapılacak incelemelerde ise, incelemenin Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan bir yerde yapıp yapılmamasına ve incelemenin vergi denetmeni mi yoksa başka bir inceleme elemanı tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine bağlı olarak, farklı komisyonlar karşımıza çıkar. Ayrıca, bir de bölgesel uzlaşma komisyonları öngörülmüştür (TÖUY md.7).

⁴⁹Burada, ilgili yerde bağlı olmayan bir vergi dairesi müdürlüğü olup olmadığı, vergi dairesi başkanlığı bulunup bulunmadığı dikkate alınmaktadır. Buna göre, vergi dairesi uzlaşma komisyonu, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonu şeklinde beş komisyon vardır. Ayrıca, il özel idarelerinin bütçelerine giren vergi, resim ve harçlar ile belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için de ayrı uzlaşma komisyonları mevcuttur.

yetkisi verilmiştir. **Vergi idaresine böyle sınırsız bir yetki verilmesi, hem hukuk devleti ilkesine (AY md.2) hem de kanunilik ilkesine açıkça aykırıdır.**

Diğer yandan, TÖU'da vergi incelemesini gerçekleştiren inceleme elemanının oluşturulan uzlaşma komisyonunda yer alması yasaklanmıştır (TÖUY md.6, f.c-3). TSU'da ise böyle bir yasak yer almamaktadır. İki arasında böyle bir farklılık yaratılmış olması **tutarsızlıktır**. Kaldı ki, **konuya en iyi incelemeyi gerçekleştiren görevlinin hakim olduğu düşünülürse, onun komisyonunda yer almasının verimli bir uzlaşma görüşmesine yol açacağı açıktır**. Bakanlık, isteği halinde inceleme elemanının açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma görüşmesine iştirak edebilmelerine izin vererek (TÖUY md.6, f.c-3), bu eksikliği kısmen de olsa gidermeye çalışmıştır.

4.2. Vergi mükellefi ve ceza muhatabı

Uzlaşmanın diğer tarafında ise, mükellef ve/veya ceza muhatabı vardır; çünkü, uzlaşma, sadece vergi mükellefleri ve/veya ceza muhatabları tarafından kullanılacak bir yoldur (VUK ek md.1, f.1, ek md.6, f.2, ek md.7 ve ek md.11, f.1, f.3⁵⁰)⁵¹. **Vergi mükellefi**, vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen kimse (VUK md.8, f.1 ve md.19, f.1); **ceza muhatabı** ise, vergi kabahatlerinden birini işlediği gerekçesiyle kendisine idari para cezası uygulanan kimsedir (VUK md.331, KabhK md.2 ve md.16). VUK md.9 ve md.10 gereğince, hak ehliyetine sahip her gerçek kişi, tüzel kişi ya da tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekkül, vergi mükellefi olabilir. Ceza muhatabı ise, on beş yaşından büyük ve akıl hastalığı olmayan gerçek ya da tüzel kişi olabilecektir (KabhK md.11 ve md.8).

Çoğunlukla, hakkında vergi tarhiyatı yapılacak ya da yapılmış vergi mükellefinin tarhiyata yol açan davranışı, aynı zamanda bir vergi kabahatidir. Bu tür durumlarda, vergi mükellefi aynı zamanda ceza muhatabı sıfatına da sahip olmaktadır. Ancak, kimi durumlarda mükellef ve ceza muhatabı birbirinden farklı kişiler olabilir. Örneğin, kolektif şirket gibi tüzel kişiliği olan, ancak (gelir ya da kurumlar) vergi(si) mükellefiyeti olmayan şirketlerde, tarhiyatın muhatabı şirket ortakları, cezanın muhatabı ise -ortakların yanı sıra ayrıca- şirket tüzel kişiliği olabilecektir (KabhK md.8). Keza, fiil ehliyetine sahip olmayan gerçek kişi mükellefler, tüzel kişi mükellefler ya da tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri (/vergi sorumluları, VUK md.10) tarafından işlenen vergi kabahatlerinde, cezanın muhatabı kanuni temsilcidir, vergi idaresinin gerekli görmesi halinde mükellefe de ayrıca ceza kesilecektir (KabhK md.8). Bu tür mükellef ve ceza muhatabı sıfatının farklı kişilerde olduğu durumlarda, mükellef ve ceza muhatabının birbirinden bağımsız olarak ayrı ayrı uzlaşma yoluna başvurması mümkün olup⁵², birinin yaptığı uzlaşma, diğerini bağlamayacaktır.

Son olarak, işaret etmek gerekir ki, Danişay⁵³, adi şirketlerde, ortakların şirketin tamamını temsil yetkisine sahip olmamaları halinde, bu kişilerin kendi adlarına uzlaşma

⁵⁰ Buna karşılık, TÖUY'de (örn bkz. md.10, f.1; md.12, f.3; md.13, f.2; md.15, f.1) sürekli olarak "mükellefin" talebinden söz edilmektedir.

⁵¹ VUK md.8, f.2 gereğince, "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir." Bu nedenle, burada yapılan açıklamalar, vergi sorumluları için de geçerlidir. Bkz. Candan, **a.g.k.**, 304

⁵² D.3.D., t.17.03.1987, E.1986/2517, K.1987/333 (Özbalcı, **a.g.k.**, 920-921)

⁵³ DVDDGK t.29.09.2000, E.2000/70, K.2000/272 (<http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): "... adi ortaklığı adına düzenlenen vergi inceleme raporunda önerilen kaçakçılık cezalı

yapabilecekleri görüşündedir. Bu durumda, uzlaşma sadece uzlaşmaya giden ortak için bağlayıcı olacaktır. Benzer sonuca kolektif şirket ortakları ile adi komandit şirket ortakları bakımından da ulaşmak mümkündür.

5. Uzlaşma Süreci ve Uzlaşmanın Şekli

5.1.Uzlaşmaya başvuru

5.1.1. Uzlaşma başvurusunda bulunabilecek kimseler

Uzlaşma talebinde bulunma hakkı, *sadece mükellef ya da ceza muhatabına* aittir. Talep bunlar tarafından bizzat yapılabileceği gibi, kanuni temsilcileri ya da –resmi vekaletle sahip- vekilleri tarafından da yapılabilir. **Vergi idaresine, uzlaşma talebinde bulunma hakkı tanınmamasını**, bir yandan geniş denetim imkanlarına sahip idarenin hukuka uygun vergilendirme işlemleri yapma zorunluluğuyla (**/hukuk devleti ilkesiyle** (AY md.2 ve AY md.8)), diğer yandan **vergi idaresine duyulan güven ve saygının zedelenmesine yol açmama** endişesiyle açıklanabilir. Bununla birlikte, mükellefin veya ceza muhatabının bilgisi dışında, harici bilgilere dayanılarak gerçekleştirilen bir incelemenin olduğu durumlarda, incelemeyi yapan elemana, herhangi bir taahhüt altına girmeksizin, mükellefi veya ceza muhatabını TÖU talebinde bulunmaya –dilerse- **davet edebilme** izni verilmiştir (TÖUY md.11, f.1)⁵⁴. Böylece, mükellef ve/veya ceza muhatabı, tarhiyattan ve/veya ceza kesiminden önce durumdan haberdar olarak, uzlaşmaya başvurabilecektir. Bu daveti, ortada her ne kadar -henüz kesin ve icrai nitelikli bir idari işlem değil- hazırlık işlemi mevcutsa da, *“Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır”* diyen **AY md.40** (f.1 ve f.2)’ın bir gereği olarak kabul etmek mümkündür. TÖU’ya başvuru mükellefe ve/veya ceza muhatabına tanınmış bir hak olup, yapılacak tarhiyat ve/veya ceza kesme idari işlemiyle birlikte bu kimselerin hukuki menfaatleri ihlal edileceğine göre, bu hakkı kullanabilmeleri için onların zamanında bilgilendirilmesi, AY md.40 ile bağlantı içinde hukuk devleti ilkesinin de bir isteğidir. Bu çerçevede, söz konusu daveti gerek TÖU ve gerek TSU bakımından zorunlu kılmak gerekir⁵⁵.

katma değer vergisine karşı ortaklardan ...'ın başvurusu üzerine uzlaşmaya varılması sonucu düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının iptali istemiyle vefat eden diğer ortağın mirasçıları tarafından açılan davayı reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir....Olayda ortaklık adına uzlaşan ortağın, ortaklığı temsil yetkisi bulunmadığı gibi, uzlaşma konusunda da kendisine diğer ortak tarafından vekalet verilmediği anlaşıldığından yukarıda açıklanan kurallara göre uyumsuzluk konusu uzlaşma tutanağının sadece uzlaşan ortak yönünden sonuç doğurması, diğer ortak açısından herhangi bir yükümlülük getirmemesi gerekmektedir.”

⁵⁴ Bu düzenleme, uzlaşma kurumunun yürürlüğe ilk girdiği dönemde, VUK Ek md.4, f.3’de aynen yer almaktaydı. Ancak, daveti, ilgili vergi dairesinin yapması öngörülmekteydi.

⁵⁵ TÖU için –gerekçelendirmeksizin- bu zorunluluğu dile getirmekte Onur Demir, “Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, http://www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc (Erişim Tarihi: 15.09.2008)

5.1.2. Uzlaşmaya başvuru koşulları

5.1.2.1. Tarhiyat öncesi uzlaşmada

TÖU'nun tek koşulu, **vergi mükellefinin ve/veya ceza muhatabının vergi incelemesine tabi tutulmuş olmasıdır**. Çünkü, TÖU, sadece vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar üzerinde yapılabilir (VUK ek md.11). Buna bağlı olarak, beyana dayalı tarhiyat ya da idarece tarhiyatın varlığı halinde TÖU talebinde bulunulamaz. Bununla birlikte, gerek vergi idaresi ve gerek Danıştay, mükellefin matrah takdiri için başvurusu üzerine -düzenlenen inceleme raporuna dayalı olarak- tarh edilecek vergi üzerinde uzlaşma yapılmasını kabul etmektedirler⁵⁶.

VUK ek md.11'deki "vergi incelemesi" kavramını, gerek doktrin ve yargı makamları⁵⁷ ve gerek TÖUY⁵⁸, mükellefin "*herhangi bir şekilde*"⁵⁹ denetlenmesi" olarak değil, aksine mükellefi denetleme araçlarından biri olan ve VUK md.134 vd.'da düzenlenen "*inceleme*" yöntemi şeklinde anlamışlardır. Sadece VUK md.135'te belirtilen vergi idaresi elemanları tarafından gerçekleştirilebilecek olan bu denetim, esas itibarıyla bir **hesap denetimi** olup, inceleme elemanının gerekli görmesi halinde işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesini de içermektedir (VUK md.134, f.2).

Vergi incelemesine sadece, VUK'a veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler tabidirler (VUK md.137). Bu tür ödevlere de ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişi mükellefler ile KVK'na tabi kurumların sahip olduğu düşünülürse (VUK md.172 vd.), **TÖU'dan sadece bunların yararlanabileceği ortaya çıkmaktadır, ki bu da eşitlik ilkesine aykırılık** sonucunu yol açmaktadır. Örneğin, aynı

⁵⁶DVDDGK t.08.11.1999, E.1997/431, K.1999/15, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008). Bu olayda, akaryakıt ve oto lastik bayiliği yapan mükellef, işyerinde çıkan yangın sonucu defter ve belgelerinin yandığını Asliye Hukuk Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu verilen raporla tespit ettirmiş ve bu durumu idareye bildirerek, *ilgili vergilendirme dönemine ilişkin kazancının takdirini istemiştir*. Vergi idaresi, matrahın resen takdiri için takdir komisyonuna başvurarak, mükellefin dönem kazancının takdirini istemiş; takdir komisyonu ise, yükümlünün dönem kazancının belirlenmesi için olayı inceleme elemanına aktarmıştır. İnceleme neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporunda yer alan tespitler üzerinden, mükellef ile vergi idaresi TÖU yapmışlardır. Konunun DVDDGK önüne gitmesine yol açan hukuki uyumsuzluk ise, uzlaşılan vergi üzerinden gecikme faizi hesaplanıp hesaplanamayacağı konusunda ortaya çıkmıştır. DVDDGK'ya göre, "*Olayda tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi ... ikmalen, resen veya idarece tarh edilmiş bir vergi olmadığından gecikme faizi uygulanmasına olanak bulunmamaktadır.*"

⁵⁷ Örn. bkz. Candan, **a.g.k.**, 380 vd.; Kızılot, **a.g.k.**, 246 vd.; Özbacı, **a.g.k.**, 909; Özyer, **a.g.k.**, 916
⁵⁸ TÖUY md.2'de açıkça "vergi incelemesi" tabiri kullanılmakta; md.3'de "inceleme"den kastın "vergi incelemesi" olduğu belirtilmekte; yetkili uzlaşma komisyonları düzenlenirken, VUK md.135'de sayılan inceleme yapmaya yetkili vergi memurlarının görev yeri dikkate alınmakta (md.5, md.6, md.7); ve md.6'da "merkez inceleme elemanlarınca yapılan inceleme"den bahsedilmekte; denetimi yapacak memurlar ise sürekli "inceleme elemanı" şeklinde anılmakta (md.9, md.10, md.11, md.13, md.15, md.19); nihayet, md.15'de dört yerde (f.3, f.5, f.6, ve f.8) açıkça "inceleme raporu"ndan söz edilmektedir. Hemen işaret etmek gerekir ki, inceleme raporu VUK'da düzenlenmemiş, ancak uygulama inceleme elemanlarının inceleme sonuçlarını aktardıkları ve muhakkak inceleme sonunda düzenledikleri kapsamlı bir rapordur.

⁵⁹ Burada kastedilen, yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama araçlarından herhangi biridir.

kabahat için kesilen aynı ceza inceleme yoluyla tespit olunduğunda uzlaşma konusu olabilirken, daha basit bir denetim türü olarak kabul edilen yoklama neticesinde saptandığında uzlaşma dışında kalmaktadır. Özellikle, usulsüzlük cezalarının TSU konusu olmadığı hatırlanırsa, bu haklı nedene dayanmayan eşitsizlik, uzlaşma yolunun tamamen kapatılması anlamına gelmektedir.

5.1.2.2. Tarhiyat sonrası uzlaşmada

TSU'ya başvuru için, VUK ek md.1'de sayılan şu koşulların aynı anda gerçekleşmesi aranmaktadır: Öncelikle, **ikmalen, re'sen ya da idarece yapılmış bir tarhiyatın** varlığı şarttır. Dolayısıyla, beyana dayalı tarhiyatta uzlaşma yolu kapalıdır. İkinci olarak, tarhiyata yol açan hukuka aykırı hareket, aynı zamanda **vergi ziyai kabahatine** yol açmış olmalıdır. *“Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.”* (VUK md.341)⁶⁰. Son olarak, **tarhiyata ve vergi ziyana yol açan hukuka aykırı hareketin, VUK ek md.1, c.1'de sayılan şu hallerden biri nedeniyle meydana gelmiş olması** gerekir: **1.**vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek, **2.**VUK md.369'daki yanılma hali, **3.**VUK md.116-118'de düzenlenen vergi hatalarından birinin ya da başka bir maddi hatanın varlığı, **4.**uyuşmazlık konusu olayda yargı organları ile vergi idaresi arasında görüş farklılığı.

Bunlar arasından uygulamada en fazla kullanılan neden, **“vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek”**tir. İlk bakışta bu, doğru olup olmadığı zor denetlenilebilecek bir husus olarak gözükmekteyse de, gerçekte böyle değildir. Çünkü, hukukumuzda 1998 yılından beri, mükelleflere, beyanname ve eklerini 3568 SK'ya göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatma ödevi getirilmiştir (VUK mük. md.227, f.1, b.1⁶¹). İlgili meslek mensupları, beyanname ve eklerini, ancak beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmaları halinde imzalayacaklardır (VUK mük. md.227, f.2). Kaldı ki, kazanç geliri elde eden mükelleflerin neredeyse tamamı, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlerini bir meslek mensubuna tutturmaktadır. Bu nedenle, meslek mensubu denetiminden geçen ve/veya ondan yardım alan bir mükellefin *“vergi kanunlarına nüfuz edemediği”* iddiası, *çoğu durumda gerçeğe aykırıdır*⁶². Ancak uygulamada, vergi mükelleflerinin bu iddialarının gerçeğe uygunluğu denetlenmeksizin uzlaşma başvurularının kabul edilmesi, başvuruların çoğunun bu nedene dayandırılmasına yol açmaktadır. VUK ek md.1, c.1'de sayılan diğer başvuru nedenlerine gelince; **yanılma halinde**, *“vergi idaresince verilen yanlış yazılı bilgi”* ya da *“bir kanun hükmünün uygulanma tarzı hususunda vergi idaresinin ya da yargı makamlarının görüş değişikliği”* nedeniyle ilgilinin hukuka aykırı davranış içine düşmesi

⁶⁰ Vergi ziyai kabahati hakkında bkz. Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, İstanbul, 20-21.09.2007

⁶¹ Bu maddede Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye binaen, beyannameleri meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu getirilmesine ilişkin olarak bkz. SM, SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 4 sıra no'lu Genel Tebliği, **RG t.29.06.1997, S.23034**

⁶² Demir, **a.g.m.**; Ela/Kelecioğlu, **a.g.k.**, 89

söz konusudur (VUK md.369). Yanılma halinde ilgiliye vergi cezası kesilmesi zaten yasak olduğundan, sadece tahakkuk edecek vergi miktarı uzlaşmanın konusu olacaktır. Böylece kanun koyucu, yanılma halinde, tahakkuk edecek vergi miktarında da değişiklik yapılması hatta verginin tamamen ortadan kaldırılması yolunu açmıştır⁶³. **Vergi hatası**, “*vergiye müteallik hesaplarda, veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*”dır (VUK md.116)⁶⁴. Vergi hatası VUK’da ayrıntılı şekilde düzenlenmiş olmasına rağmen, bu maddelerde “maddi hata” tabiri geçmez. Bu nedenle, VUK ek md.1’de “maddi hata” terimi ile neyin kastedildiği⁶⁵; vergi hatasının dışında kalan ve “yorum uyumsuzluğu”, “hukuki uyumsuzluk” ya da “hukuki hata” olarak nitelendirilen “*maddi olayı irdeleme farklılıkları ile yasa hükümlerinde yorum farklılıklarından doğan çekişmeleri*”⁶⁶ içeren hataların maddi hata olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışmaya açıktır. Her halükarda, “**hata**”, **hukuka aykırı bir idari işlemin varlığını göstermektedir**. Böyle bir işlemin hemen düzeltilmesi ya da mahkeme tarafından iptal edilmesi gerekir. Mükellef ve/veya ceza muhatabı bakımından uzlaşma, burada makul bir yöntem olmayıp, sadece vergi idaresinin lehine bir sonuç yaratmaktadır. Aynı durum, “uyumsuzluk konusu olayda **yargı organları ile vergi idaresi arasında görüş farklılığı**” hali için de geçerlidir. Burada da, vergi idaresinin yargı kararlarını dikkate almaması nedeniyle ortaya çıkan hukuka aykırı bir idari işlem söz konusudur. **Hukuka aykırılığı açık olan idari işlemin (düzeltme ya da iptal yoluyla) ortadan kalkmasını sağlamak yerine bu idari işlem üzerinde uzlaşmaya izin vermek, hukuk devleti ilkesi karşısında düşündürücüdür (AY md.2, AY md.125).**

5.1.3. Uzlaşma başvurusunun şekli, usulü ve zamanı

Uzlaşma talebinin bir dilekçe şeklinde yazılı olması (TÖUY md.8, TY md.7), hangi konuda uzlaşma talebinde bulunulduğunun açıkça belirtilmesi gerekir. Tereddüt halinde, dilekçenin tümü değerlendirilerek uzlaşma talebinin kapsamı tespit edilecektir⁶⁷.

⁶³ Candan, **a.g.k.**, 290

⁶⁴ Hatırlatmak gerekirse, VUK md.116 gereğince “*Vergi hatası*, hesap hatası ya da vergilendirme hatası şeklinde karşımıza çıkabilir. Matrah hatası, vergi miktarında hata, verginin mükerrer olması hesap hatası iken (VUK md.117); mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata ise vergilendirme hatasıdır (VUK md.118).

⁶⁵ Candan’a göre (**a.g.k.**, 292-293), vergi hatasından farklı olan maddi hata, verginin miktarını mükellef aleyhine etkileyen hatalardır. “Maddi”lik, hatanın, belge ve defterlerde veya verginin hesaplanması sırasında gerçekleştirilen işlem, yazı ve hesaplarda bulunmasını ifade eder. Ancak, kanaatimizce, böyle bir tanım, vergi hatası içine girmektedir. Kaldı ki, netice itibarıyla her türlü hata, bir belge, defter ya da yazı üzerinde hukuka aykırı bir rakama yer verilmesine yol açacaktır.

⁶⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, **a.g.k.**, 177

⁶⁷ DVDDGK ötüne gelen bir olayda, yapılan re’sen tarhiyat ve kusur cezası işlemleri tek bir ihbarname ile mükellefe bildirilmiş, mükellefe süresinde verdiği uzlaşma dilekçesinin “hukuki dayanaklar” kısmına tebliğ edilen ihbarnamenin tarih ve sayısını göstermiş ve dilekçede “yukarıda belirtilen ihbarnamelerle tarafıma tebliğ edilen vergi ve cezalara aşağıda gösterilen nedenlerden dolayı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca uzlaşma talep ediyorum.” demiş olmakla birlikte, dilekçenin “isteme konu miktar” kısmına sadece kesilen kusur cezasının miktarını yazmıştır. Mükellefin uzlaşma talebinin kapsamı konusunda çıkan uyumsuzluk üzerine DVDDGK (t.19.06.1998, E.1996/372, K.1998/121 (<http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)) “*Dilekçenin uzlaşma isteminin hukuki dayanakları bölümünde, tebliğ edilen ihbarnamede yazılı vergi ve ceza için uzlaşma istendiği yazılı olmasına karşın, isteme konu yapılan vergi miktarı yazılmaksızın, sadece ceza*

Uzlaşma talebinin yetkili vergi dairesine ya da yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması gerekir. **AY md.40** gereğince, yetkili uzlaşma komisyonunun vergi ve ceza ihbarnamelerinde gösterilmesi şarttır. TÖU'da başvurunun, incelemeyi yapan elemana veya onun bağlı olduğu ekip veya grup başkanlığına yapılması gerekmektedir (TÖUY md.8, f.1). Ayrıca, uzlaşma talebinin inceleme tutanağına geçirilmesi halinde de, ilgili merciye yapılmış yazılı bir uzlaşma talebi başvurusunun varlığı kabul edilmektedir (TÖUY md.8, f.2).

TÖU'da uzlaşma talebi, vergi incelemesinin başlamasından, inceleme tutanağının (VUK md.141) düzenlenmesine kadar olan süre içinde her zaman talep edilebilir (TÖUY md.9, f.1). TSU'da ise talebin, vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren otuz gün içinde yapılması şarttır (VUK ek md.1, f.1) ⁶⁸. Bu süre aynı zamanda idari işleme karşı dava açma süresi olduğundan, bu süre içinde ilgili ,-kural olarak-, ya dava açacak ya da uzlaşmaya başvuracaktır. Bununla birlikte, otuz gün içinde idari işleme karşı önce dava açıp, ardından uzlaşma talebinde bulunma hakkına da sahiptir. Bu durumda, uzlaşma sonuçlanana kadar vergi mahkemesi davayı incelemeyiz, herhangi bir sebeple inceler ve karara bağlarsa, bu karar hükümsüz sayılır. (VUK ek md.7, f.2).

Uzlaşma talebinde bulunma, TÖU'da tarhiyat işlemi ile ceza kesilmesi işleminin yapılmasını önler; TSU'da ise, bir yandan tarh edilen vergi ile kesilen cezanın tahakkukunu önler, diğer yandan kimi durumlarda yargı yoluna başvuru süresini uzatır⁶⁹.

5.2. Ön inceleme ve uzlaşmaya davet

TSU'da, uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonunun öncelikle şekli koşullara ilişkin bir denetim yapması gerekmektedir (TY md.10)⁷⁰. Bu ön incelemede komisyonun sekreteryası, talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını, uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını, talepte bulunma hakkı ile talepte bulunma şartlarının mevcut olup olmadığını denetleyecektir⁷¹. Hukuka uygun

miktarının belirtilmesinden, başvurunun vergi aslına kapsamadığı sonucu çıkarılamaz. Dilekçesi tümüyle değerlendirildiğinde, adına salınan katma değer vergisi ve kusur cezasına karşı uzlaşma istendiğinin anlaşıl(dığı)"na karar vermiştir. Bkz. aynı şekilde DVDDGK t.06.11.1998, E.1997/154, K.1998/321, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)

⁶⁸ Uzlaşma süresinin bitiminin adli tatile rastlaması halinde, uzlaşmaya başvuru süresi, ara verme süresinin bitiminden itibaren yedi gün uzayacaktır (İYUK md.8/3). Bkz. DVVDGK t.05.02.1988, E.1987/32, K.1988/8, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)

⁶⁹ Kaneti, a.g.k., 270

⁷⁰ Bu ön inceleme emri daha önce –yürürlükten kaldırılan- VUK ek md.5'de yer almaktaydı.

⁷¹ Danıştay, hukuka uygun şekilde yapılmayan denetim sonunda uzlaşma görüşmesine çağrılan ilgilinin, uzlaşma görüşmesi esnasında tespit edilen şekli koşul eksikliği nedeniyle uzlaşmanın yapılmaması halinde, ek on beş günlük dava açma süresine sahip olduğu görüşündedir. Bkz. DVDDGK t.09.02.2001, E.2000/290, K.2001/67 (<http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): *"Olayda kaçakçılık cezalı gelir vergisi ve özel usulsüzlük cezası için süresi içinde uzlaşma komisyonuna başvurulduğu anlaşılmiş olup, uzlaşma komisyonunca yükümlünün talebinin uzlaşma kapsamında bulunup bulunmadığının öncelikle incelenerek bu konuda bir karar verilmesi gerekirken bu zorunluluğa uyulmaksızın, tarhiyata karşı dava açma süresi geçtikten sonra; ikmalen ve resen tarh edilen vergilere kaçakçılık suçu cezası kesilmesi halinde vergi ve cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağından bahisle uzlaşma istemi reddedilmiştir. Uzlaşma müessesesinin, uzlaşma için başvurdukları halde uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde ilgililerin yargıya başvurma haklarını*

olmayan talepler reddedilecek; talep hukuka uygunsa, ilgili bir yazı ile yer, gün ve saat belirtilerek ve en az on beş gün süre verilerek uzlaşma görüşmesine çağrılacaktır (TY md.10, f.2; VUK md.14).

Doğasına uygun şekilde TÖU bakımından TÖUY’de bir ön inceleme öngörülmemiş; uzlaşmaya davet bakımından ise TY’deki kurallara benzer kurallara yer verilmiştir (TÖUY md.10 ve md.11). Uzlaşmaya davetin yazılı olması, uzlaşma görüşmesinin yapılacağı yer ve tarihi içermesi ve inceleme raporunun bir örneğinin eklenerek muhatabın bilinen en son adresine tebliğ edilmesi gerekir. Böylece ilgili, idare tarafından hakkında yapılan tespit ve iddialara vakıf olacak, uzlaşma başvurusunda bulunmasının yararlı olup olmadığına karar verebilecek, başvuruda bulunması halinde ise, -verimli bir uzlaşma görüşmesi için- inceleme raporunda belirtilen sorunlu noktalar üzerinde hazırlanabilecektir.

5.3. Uzlaşma görüşmesi ve uzlaşmanın şekli

Uzlaşma kurumunun en can alıcı sürecini oluşturan görüşme ne VUK’da ne de ilgili yönetmeliklerde düzenlenmemiş olduğundan, tarafların uzlaşma konusuna ilişkin hangi noktaları ele alacakları konusunda bir belirlilik yoktur. Ancak, VUK ile TÖUY ve TY’deki düzenlemelere bakıldığında, uzlaşma komisyonu ile ilgili arasında, **sorunlu konuların üzerinde konuşulup açıklığa kavuşturulduğu bir görüşmeye dayalı** uzlaşmanın hedeflendiği ortaya çıkmaktadır. Nitekim, bir yandan mükellefin uzlaşma görüşmesinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ile 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu bulundurabilmesi (VUK ek md.1, f.1)⁷² ve diğer yandan inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanının uzlaşma görüşmesinde bulunabilmesi (TÖUY md.11); uzlaşma görüşmesi yapılmasının, inceleme elemanınca hazırlanan inceleme raporunun her iki tarafa da sunulmuş olmasına bağlanması (TÖUY md.13, f.3); görüşmede tarafların “konuyu tartışacağını” belirtilmiş ve uzlaşma tutanağında “uzlaşma ile ilgili açıklamalar”ın yer almasının emredilmiş olması (TÖUY md.15, f.1); nihayet, uzlaşma görüşmesi esnasında “daha ayrıntılı bir inceleme yada araştırma yapılmasına” ihtiyaç duyulması halinde uzlaşma görüşmesinin başka bir tarihe ertelenmesine izin verilmesi (TY md.11, f.2), vergiyi doğuran olayı açıklığa kavuşturmaya yönelik verimli bir görüşmeyi sağlama çabası olarak değerlendirilmelidir. Ancak **uygulamada çoğunlukla komisyon tarafından önerilen rakamı kabul edip etmeme üzerine kurulu kısa bir buluşma yaşanmaktadır**. Uzlaşma komisyonları genellikle vergi miktarını değiştirmeyip, sadece cezada yüzde doksan oranında bir indirim teklifinde bulunmakta⁷³; bu da, VUK md.376’da düzenlenen ve –kesilen cezaya dava açma hakkından feragat halinde- cezanın yarısının ya da üçte birinin indirilmesi imkanını veren “cezada

kısıtlamak veya ortadan kaldırmak gibi bir amacı olduğu düşünülemeyeceğinden, uzlaşma talebinin reddi üzerine Ek 7 inci maddede öngörülen 15 günlük süre içinde açılan davanın esası incelenerek sonuca varılması gerekirken davanın süre aşımından reddi yolunda verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır.”

⁷² 4369 SK, md.18’in gerekçesine göre (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/6183/tvks4369ssaviliskanunus1.pdf>, 359): “Böylece idare ve mükellef arasındaki sorunun giderilmesinde üçüncü bir taraf, gözlemci olarak uzlaşma salonunda bulunurken **hem malî ve teknik destek sağlanması hem de uzlaşma görüşmelerine şeffaflık kazandırılması mümkün olacaktır.**”

⁷³ Özyer, **a.g.k.**, 910

indirim” kurumuyla karşılaştırıldığında, gerçekten de bir vergi kabahati işlemiş olan ilgililer için uzlaşmayı cazip hale getirmektedir⁷⁴.

Şekli açıdan görüşme, ilgili Yönetmelik hükümlerine göre şu şekilde olur (TÖUY md.14 ve md.15, TY md.10 ve md.11): uzlaşma görüşmesine davet yazısında ilgiliye bildirilen yer, gün ve saatte, tarafların buluşmasıyla uzlaşma görüşmesi yapılır. Görüşmede, uzlaşma talebinde bulunan ilgili (ya da onun kanuni temsilcisi veya yetkili vekili) ile, uzlaşma komisyonunun tüm üyelerinin bulunması şarttır. Mükellefin ve/veya ceza muhatabının, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurması halinde, bu kişiler sadece görüş açıklayabilirler, ama taraf olmadıkları için hukuki sonuç doğurucu kararlar alamazlar, uzlaşma tutanağını imzalayamazlar. Uzlaşma komisyonu, üyelerinin tamamının katılımıyla ve oy çokluğuyla karar alabileceğinden, komisyonun kararları bir “ortaklaşa işlem”/(kollektif işlem)⁷⁵ niteliğindedir. Komisyon tarafından önerilen rakamın kabulü halinde uzlaşma sağlanmış; rakamı kabul etmeme halinde ise uzlaşma sağlanamamış olur.

Yapılan görüşme her zaman uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşma tutanağına aktarılır ve tutanak her iki tarafça da imzalanır. Taraflar arasında uzlaşmanın sağlanmış olması halinde bu **tutanak, uzlaşma sözleşmesini teşkil eder**. Geçerli bir uzlaşmanın varlığı bu tutanağın düzenlenerek her iki tarafça da imzalanması şartına bağlı olduğundan (VUK ek md.6, ek md.11, f.2), -uzlaşma sözleşmesi bakımından-, **yazılılık bir “sıhhat (geçerlilik) şartı”** teşkil etmektedir. VUK’da tutanağın düzenleyicisi ve içeriği konusunda bazı belirlemeler yapılmış; tutanağı ancak uzlaşma komisyonunun düzenlemesi (ek md.6, f.1), üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya ceza miktarının tutanakta yazılı olması (ek md.6, f.2, ek md.7, f.3, ek md.11, f.2), görüşme neticesinde uzlaşma sağlanamayan hallerde, uzlaşma komisyonunun nihai teklifinin tutanağa yazılması (ek md.1, f.1) emredilmiştir. Bu son husus, ilgiliye dava açma süresinin sonuna kadar uzlaşma imkanını açık tutmak için öngörülmüştür. İlgilinin, dava açma süresinin sonuna kadar uzlaşma tutanağında yer alan nihai teklifi kabul ettiğini bildirmesi halinde –bildirim tarihinde- uzlaşma sağlanmış olur (VUK ek md.1, TÖUY md.15, f.8). Bunlar haricinde uzlaşmanın şekline ilişkin konularda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiş olduğundan (VUK ek md.1, f.2, ek md.11, f.4), uzlaşma tutanağında yer alması gereken hususlar TÖU bakımından tek tek ilgili yönetmelikte⁷⁶ belirlenmiştir. Uzlaşma tutanağı üç nüsha düzenlenir; bir nüsha komisyonda kalır, bir nüsha vergi idaresine iletilir, diğer nüsha ise mükellefe, -kabulü halinde elden, aksi halde posta yoluyla- tebliğ edilir (VUK md.93, f.2).

⁷⁴ Ceza muhatabının aynı anda hem cezada indirim, hem de uzlaşma kurumundan yararlanması yasaktır. Ancak, ceza muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan edip, ceza indiriminden yararlanmayı isteme hakkına sahiptir (VUK ek md.9). Böylece, ceza muhatabı, önce uzlaşma talebinde bulunup ceza konusunda kendisine teklif edilen tutarı öğrenebilmekte, eğer tekliften memnun kalmazsa cezada indirim imkanından faydalanabilmektedir. Eğer ceza muhatabına zaten böyle bir “seçim” imkanı sunulabiliyorsa, uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanak imzalandıktan sonra buna neden izin verilmediğini anlamak güçtür.

⁷⁵ İdarenin ortaklaşa işlemi konusunda bkz. Gözübüyük-Tan, **a.g.k.**, Nr.484; Özay, **a.g.k.**, 489

⁷⁶ Tutanakta, *mükellefin adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, incelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları, üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya ceza miktarı, incelemeyi yapanın adı, soyadı ve unvanı gibi hususlar ile uzlaşmayla ilgili açıklamalar* yer alır (TÖUY md.15, f.1).

İlgilinin uzlaşma görüşmesine mazeretsiz gelmemesi, uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi ya da görüşmede uzlaşmaması hallerinde de uzlaşma gerçekleştirilememiş olur⁷⁷. TÖU gerçekleştirilemezse, bu durumda mükellef/ceza muhatabı, verginin tarihinden ve cezanın kesilmesinden sonra artık uzlaşma talebinde bulunamaz (VUK ek md.11, f.2). TSU gerçekleştirilmezse, yapılan tarhiyat ve kesilen cezaya karşı dava açılabilmesi mümkündür⁷⁸. Danıştay'ın yerleşmiş içtihatlarına göre, hakkında yapılacak işlemden haberdar olan mükellef, işlem daha hukuk düzeninde oluşmadan önce dahi ona karşı dava açabilir⁷⁹. Çünkü, tebliğin amacı, ilgilileri haklarında yapılan işlemden haberdar ederek, yargı önünde koruma talep etmelerini sağlamaktır. Buna karşılık, dava açma süresinin işleme başlaması için, mutlaka usulüne uygun şekilde yapılmış bir "tebliğ" in varlığı şarttır⁸⁰.

⁷⁷ Krş. 1963 tarihinde yürürlükte olan VUK Ek md.5. Bu maddeye göre, uzlaşma komisyonunun davetine uyulmaması, uzlaşma tutanağının imzalanmaması veya ihtirazi kayıtlı imzalanmak istenmesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş olur.

⁷⁸ VUK ek md.7, f.4: "Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar."

⁷⁹ DVDDGK t.06.12.1996, E.1995/173, K.1996/406 (<http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): "Bir vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda inceleme elemanı tarafından, tarhi gereken verginin matrahı ve miktarı ile kesilecek cezanın türü ve miktarının gösterildiği durumlarda vergi idarelerinin, bu vergi ve cezaların yükümlülere duyurulmasına yarayan araçlar olan vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenlerken inceleme raporu doğrultusunda işlem yapmaları gerektiğinde kuşku bulunmadığından, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmadığını saptayan tutanağın düzenlenmesiyle de yukarıda değinilen kurallarda yasanın aradığı vergi ve cezanın belirliliği amacı gerçekleştirilmiş olmaktadır.

Davanın açılmasından sonra tebliğ edilen ihbarnamelerde istenen vergi ve cezalarla, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığına ilişkin tutanakta gösterilen vergi ve cezaların, vergi inceleme raporunda salınması ve kesilmesi öngörülen vergi ve cezalarla aynı olması karşısında davacının, hakkında yapılacak tarhiyattan bilgi sahibi olduğu ve bu vergi ve cezaya ilişkin ihbarname tebliğinin davacının durumunda bir değişiklik yaratmadığı açıktır. Bu nedenlerle, ihbarnamenin tebliği beklenmeksizin ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığı yolundaki tutanağın düzenlenmesi üzerine açılan davanın, incelenmeksizin reddinde hukuka uygunluk bulunmamıştır."; Bkz. aynı yönde DVDDGK t.24.02.2006, E.2005/331, K.2006/37 (<http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): "Uzlaşmanın vaki olmaması davacının vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğiyle kazandığı hukuki durumunda bir değişiklik yaratmadığı gibi bu tutanağın tebliğinden itibaren 15 günlük ek süre içinde dava açılması da mümkün olduğundan, uzlaşma istemi karara bağlanmadan dava açılmış olması uyumsuzluğun esasının incelenmesine engel bir durum olarak değerlendirilemez. Aksi yönde yapılacak yorum ilgilinin dava açma hakkını kullanamaması sonucunu doğuracağından, vergi mahkemesince uyumsuzluğun esası incelenerek karar verilmesi gerekmektedir."

⁸⁰ DVDDGK t.24.01.1986, E.1986/1, K.1986/4, (<http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): "Uzlaşma Komisyonu Tutanağında, tutanağın bir örneğinin yükümlüye elden verildiğine dair, yükümlü imzasını da içeren bir kayıt bulunmadığından, tutanağın, aynı gün mükellefe tebliğ edilmiş sayılmasının kabili mümkün değildir. Uzlaşma görüşmelerine katılan yükümlünün görüşme sonuçlarından bilgi sahibi olması da, Kanunun yukarıda sözü edilen maddelerinde açıkça tebliğinden söz edilmiş olması karşısında, uzlaşma tutanağının düzenlendiği

6. Uzlaşmanın Taraflara Getirdiği Hak ve Borçlar (/Uzlaşmanın Hukuki Sonuçları)

Uzlaşma, akde bağlılık ilkesi (pacta sunt servanda) gereğince hem vergi idaresi, hem de mükellef için bağlayıcıdır (VUK ek md.6, ek md.11, f.1, TÖUY md.16 I, f.2). Vergi idaresi bakımından bu bağlayıcılık, aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesinden de kaynaklanmaktadır. Vergi dairesi, kesin olan uzlaşma tutanağının gereğini derhal yerine getirmek; mükellef ve/veya ceza muhatabı ise üzerinde uzlaşılan vergi/ceza miktarını süresinde ödemek zorundadır.

Taraflar, uzlaşma tutanağının geçersizliğini iddia edemez, tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunamazlar (VUK ek md.6, f.2 ve ek md.11, f.2, TY md.12, f.2). Öyle ki, Danıştay'a göre, uzlaşma kapsamına girmeyen konularda yapılan uzlaşmalar dahi vergi idaresini bağladığı için uzlaşma iptal edilemez⁸¹. Uzlaşma komisyonu tutanağı tek başına iptal edemez⁸². Vergi dairesi, uzlaşma tutanağının içeriğini değiştiremez, tekrar incelenmek üzere uzlaşma komisyonuna geri gönderemez⁸³, takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve cezası hakkında uzlaşma sağlanması halinde, takdir edilen matrahın artırılması talebiyle yargı yoluna başvuramaz⁸⁴. Mükellef ise, -eşitlik ilkesine aykırı şekilde, TÖU'dan farklı olarak⁸⁵ TSU'da-, TSU sadece vergi ya da ceza üzerinde sağlanmış olsa dahi, hem vergi hem de cezaya karşı dava açma hakkını kaybeder (VUK ek md.7, f.3). Uzlaşmanın bütünlüğü ilkesi olarak isimlendirilen⁸⁶ bu husus, hem idarenin tüm işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu öngören AY md.125, I'e, hem de hak arama özgürlüğünü düzenleyen AY md.36'ya aykırıdır. Mükellefin, özgür iradesiyle onaylamadığı ve dava açma hakkından vazgeçmediği bir idari işleme karşı dava açma hakkı elinden alınmaktadır.

günün tebliğ tarihi, dolayısıyla dava süresinin başlangıcı olarak kabulünü gerektiremez. Kanunda yer alan "tebliğ" sözcüğü, muhatabın imzası altında tebliğ evrakının ilgiliye verildiğini gösteren bir kaydı ifade edebilir. Bu nedenle mahkemenin ısrar kararın da dava süresinin uzlaşma toplantısının yapıldığı tarihten itibaren hesaplanmasında isabet yoktur.

...Uzlaşmanın, vergi isteyen idare ile vergiyi ödeyecek olan yükümlüyü uyumsuzluk çıkarmadan önce bir kez düşündürmek ve mümkün olursa anlaşabilmelerini sağlamak amacıyla yasaya konulduğu gözönüne alındığında, yasa koyucunun uzlaşma çağrısına katılan ancak uzlaşmayan yükümlü ile toplantıya katılmayan, tutanağı imzalamayan yükümlü arasında dava yoluna başvurmak bakımından bir farklılık yaratmak istediği düşünülemez. Uzlaşmanın temin edilemediği hallerde de vergi ve ceza muhatabı olan yükümlülerin dava açma yoluna önceden başvurmamışlarsa, tutanağın tebliği tarihine göre bu yola başvurma haklarının bulunduğu kabul edilmelidir.."

⁸¹ D.11.D. t.20.04.2000, E.1999/758, K.2000/1665 (Özyer, **a.g.k.**, 914 ve burada dpn.17). Buna karşılık, uzlaşmanın geçerlilik şartlarının gerçekleşmemiş olması halinde uzlaşmanın da geçersiz olacağı görüşünde Özyer, **a.g.k.**, 928

⁸² D.3.D. t.27.05.1999, E.1998/3766, K.99/2187 (Candan, **a.g.k.**, 337)

⁸³ Candan, **a.g.k.**, 417

⁸⁴ DİBKK t.02.07.1985, E.1985/5, K.1985/4, (Arslan-Dündar, **a.g.k.**, 208)

⁸⁵ Bkz. Candan, **a.g.k.**, 420

⁸⁶ DİBKK t.02.07.1985, E.1985/5, K.1985/4, (Arslan-Dündar, **a.g.k.**, 208). Danıştay'a göre bu ilke, uzlaşmanın, uyumsuzluğun tamamını kapsamakta olduğunu ifade etmekte, vergi ve cezanın bir kısmı üzerinde uzlaşıp, diğer kısmı hakkında yargı yoluna gidilmesini engellemektedir. Buna karşılık, vergi idaresi de, üzerinde uzlaşılan konularda sonradan ikinci bir tarhiyat yapamaz. İlke için ayrıca bkz. Kaneti, **a.g.k.**, 271

Uzlaşmanın kapsamı, her iki tarafın da özgür iradesiyle imzaladığı uzlaşma tutanağından hareketle belirlenir. Uzlaşma, sadece üzerinde uzlaşıldığı “tutanağa aktarılan” hususlar için söz konusudur. Bu nedenle, uzlaşma tutanağındaki açıklamalar son derece önemlidir⁸⁷. Uzlaşma, uzlaşmaya konu matrahla ilgili uyumsuzlukları tümüyle ortadan kaldırdığı için, uzlaşmanın tarafı olan idare, matrahın miktarı konusunda yeni bir uyumsuzluk yaratamaz, ancak uzlaşmanın “aynı dönem için olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde idarenin inceleme yetkisini ortadan kaldırdığı düşünülemez. İdare, her zaman, vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır.”⁸⁸ Bununla birlikte, uzlaşma, uzlaşmaya konu vergi ya da cezaya dayanak alınan hususların hukuka uygun olduğunu göstermez⁸⁹, uzlaşma tutanağında yer almadığı sürece mükellefin, vergi idaresinin iddialarını kabul etmiş kabul edilemez⁹⁰. Çünkü, fiilen uygulanan haliyle uzlaşma, mükellefler ve/veya ceza muhatapları için neredeyse tamamen ekonomik gerekçelerle kullanılan bir yol haline gelmiştir.

⁸⁷ Önüne gelen mükerrer vergilendirme konulu uyumsuzluğun çözümü için “uzlaşma tutanağı”ndaki açıklamaları dikkate alarak sonuca ulaşan bir karar örneği için bkz. DVDDGK t.09.02.1996, E.1994/303, K.1996/61, <http://www.danistav.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)

⁸⁸ DVDDGK t.13.06.2003, E.2002/592, K.2003/333 (<http://www.danistav.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): “Olayda, un imalatı ile uğraşan davacı kurumun 1995 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda bir kısım satışlar için belge düzenlememek suretiyle hasılatın gizlenerek katma değer vergisi matrahının azaltılması, ayrıca, amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin katma değer vergisi ile, şirket ortaklarının ikametgahlarında kullanılmak üzere alınan kömüre ait katma değer vergisinin haksız indirimine konu edilmesi nedeniyle yapılan tarhiyat hakkında uzlaşılmasından sonra, davacı kurumun, aynı yılın Eylül döneminde içeriği itibarıyla yanıtıcı nitelikte fatura kullanmak suretiyle haksız yere katma değer vergisi indiriminden yararlandığı yolundaki tespitlere dayalı olarak, faturalarda yer alan katma değer vergisi indirimi kabul edilmeyerek adına cezalı katma değer vergisi salınması üzerine bu davanın açıldığı anlaşılmıştır. Aynı döneme ilişkin olmakla birlikte, daha önce uzlaşılan vergi ve ceza ile farklı maddi ve hukuki nedenlere dayanan tarhiyata konu olan bu davada, işin esasının incelenmesi gerekirken, aynı dönem için yeniden inceleme ve vergilendirme işlemi yapılmayacağı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.”

⁸⁹ Krş. DVDDGK t.02.05.1997, E.1996/3, K.1997/264 (<http://www.danistav.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): “... gerek ekonomik nedenlerle, gerek uyumsuzluğun kısa sürede çözümlenmesi amacıyla idare ile uzlaşma yönünde kanuni yollara başvurma hakkının kullanılmasının cezanın kesilmesine dayanak alınan tesbitlerin hukuka uygun olduğunu göstermeyeceği ...” Aynı yönde bkz. DVDDGK t.20.06.1997, E.1996/74, K.1997/341 (<http://www.danistav.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)): “... olay tarihinde özel usulsüzlük cezaları miktarının yargılama giderlerinden daha az olması nedeniyle yükümlülerin dava açma yerine, uzlaşma veya 213 sayılı Yasanın 376 ncı maddesindeki indirimden yararlanmak için idareye başvurma yolunu tercih edebilecekleri, gerek ekonomik nedenlerle, gerekse uyumsuzluğun kısa sürede çözümlenmesi amacıyla idare ile uzlaşma yönünde kanuni yollara başvurma hakkının kullanılmasının, cezaya dayanak alınan tespitlerin hukuka uygun olduğunu göstermeyeceği, ...”;

⁹⁰ Çetinkaya, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, <http://www.legalisplatform.net/> özel dosyalar/Vergi%20 Hukukunda%20 Uzlaşma.pdf, 19 (Erişim tarihi: 15.09.2008); Aksi yönde D.4.D., t.16.02.1999, E.1998/4778, K.1990/470 (Çetinkaya, a.g.m., 20): “Tutanakta tespit edilen satış bedeli üzerinden uzlaşma yoluyla idareye ödenmesi, satış bedelinin doğru olduğunun kabulü anlamına gelir.”

Son olarak işaret etmek gerekir ki, **uzlaşma neticesinden belirlenen vergi miktarı, her zaman aynı zamanda “ödenen vergi miktarı” anlamına gelmez.** Çünkü, üzerinde uzlaşılan vergi miktarı üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplanacaktır (VUK md.112, b.3, ek md.11, f.2). Kaldı ki, mükellefin vergi alacağıın olduğu durumlarda, bu alacak miktarı uzlaşma yoluyla belirlenen vergi miktarından mahsup edildikten sonra, kalan vergi tutarı tahakkuk ettirilecektir⁹¹.

7. Sonuç

Uzlaşmaya başvuru oranının ortalama %58, uzlaşma oranının ise %80-90 civarında⁹² olduğu Türk Vergi Hukuku'nun kırk beş senelik “uzlaşma” deneyiminin ortaya koyduğu genel sonuç, **uzlaşma kurumunun, kamu alacağıın “-eksik, ama- hızlı tahsilatı”na, yargı ekonomisine ve hukuki güvenlik ve barışın sağlanmasına önemli katkıları olduğudur.**

Ancak, uzlaşmaya ilişkin kimi düzenlemelerin Anayasa'ya aykırı olduğu konusunda hiçbir şüphe yoktur⁹³. İdareye, kanunda yer alan düzenlemelere göre belirlenmiş olan bir vergi ve/veya ceza miktarını değiştirme hatta vergi ve/veya cezayı tamamen ortadan kaldırma konusunda kanunla dahi olsa yetki verilmesi, “verginin ancak kanunla değiştirilmesine ve kaldırılmasına izin veren” **kanunilik ilkesine ve yasama yetkisinin devri yasağına açıkça aykırıdır** (AY md.73, f.3, Ay md.38, f.1 ve f.3; AY md.7). Diğer yandan, **idareye** -örn. vergiyi doğuran olaya ilişkin belirsizlikleri eldeki imkanlarla tespit

⁹¹ Örneğin DVDDGK önüne gelmiş bir olayda, tasfiye kurulu tarafından tasfiyesi tamamlanan bir limited şirketin, 1987 ve 1988 yıllarına ilişkin vergi idaresinden olan vergi alacakları olduğu tespit edilmiştir. Şirket aynı yıllarda zarar beyan ettiği için, bu alacakları geçmişte dikkate alınmamıştır. Ancak, tasfiye kurulu tarafından bu şirketin mükellef kaydının silinmesi talebi üzerine, vergi idaresi şirketin 1987 ve 1988 yıllarına ilişkin hesaplarını incelemeye almıştır. Bunun üzerine, bu yıllara ilişkin tarh edilecek vergi miktarı uzlaşma yoluyla belirlenmiş ve belirlenen bu miktar, mükellefin vergi alacakları uzlaşma yoluyla belirlenen vergi miktarından mahsup edilmeksizin tahakkuk ettirilmiş, ayrıca tahakkuk eden vergiye gecikme faizi uygulanmıştır. DVDDGK, mahsup yapılmaksızın tahakkukun gerçekleştirilmesini hukuka aykırı bularak, mahsuptan sonra kalan miktar üzerine gecikme faizi işletilebileceğine karar vermiştir. Bkz. DVDDGK 24.02.1995, E.1994/80, K.1995/43, <http://www.danistav.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.09.2008)

⁹² Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yavinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, 96 vd.; Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yavinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf, 106 vd. (Raporlara Erişim tarihi: 15.09.2008); Ayrıca 2002-2006 yılları arası için bkz. Ayşe Necef YERELİ, Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi, **Ege Akademik Barış**, 8, (2), 2008, 835 vd.

⁹³ Örn. bkz. Aliefendioğlu, **a.g.m.**, 4; Candan, **a.g.k.**, 261; Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982; 138; TSU bakımından Anayasa'ya aykırılık olduğu, bu nedenle sadece tarh edilen vergi üzerinde uzlaşmanın kaldırılması gerektiği görüşünde Azmi Demirci, “Uzlaşma” İçin Öneriler, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.315 (Kasım 2007), 25-26; Ela-Kelecioğlu, **a.g.k.**, 72-73; Sadece vergi cezaları üzerinde uzlaşmanın Anayasa'ya aykırı olduğu görüşünde Tahir Erdem, “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.204 (Eylül 2005), 94 vd.; Güneş, **a.g.k.**, 181-182; İbrahim Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.213 (Haziran 2006), 171 vd.; Ahmet Ozansoy, “Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.169 (Ekim 2002), 37 vd.; Öncel-Kumrulu-Çağan, **a.g.k.**, 171

zorluğuna ve bu konularda ilgili tarafından verilen bilgi ve belgelerin inandırıcılığına bağlı olarak- **hangi koşullar altında ve -vergi ve ceza üzerinde- en fazla hangi oranda uzlaşabileceğine ya da uzlaşmayabileceğine dair sınırlama kuralları getirilmemiş olması, takdir yetkisinin kolayca keyfiliğe dönüşmesine yol açmakta** ve bu da, kanunilik ilkesinin yanısıra, **eşitlik ilkesi kaynaklı verginin mali güce orantılı olması ilkesine de (AY md.10 ve md.73, f.1) aykırılıklar** yaratmaktadır. Hiçbir kural ve sınır olmadığı için, uzlaşmaya başvuran ile başvurmayan arasında ortaya çıkan eşitsizliğin yanı sıra, gerçekte aynı mali güce sahip olup farklı uzlaşma komisyonlarına, hatta –aynı ya da farklı zamanlarda- aynı uzlaşma komisyonuna başvuranlar arasında dahi eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar yaşanmaktadır.

Kaldı ki, -bu çalışmada yeri geldikçe belirtildiği üzere-, söz konusu anayasaya aykırılıkların yanı sıra, uzlaşma sistemi kendi içinde de çelişki ve hukuka aykırılıklarla doludur. **Hem mükellefin kastıyla işlenmiş vergi ziyai kabahati ve hem de idarenin hukuka aykırı idari işlemi dahil olmak üzere neredeyse her tür durum için⁹⁴, ama sadece bazı mükelleflere uzlaşma imkanının tanınmış olması eşitlik ilkesine aykırıdır.** Beyana dayalı tarhiyatlarda, beyannamenin ihtirazi kayıtla verilip verilmediği dikkate alınmaksızın, vergi bir yana kesilen cezalara karşı dahi uzlaşma yolunun kapalı tutulmasını ise, uzlaşma kurumunun amacıyla bağdaştırmak mümkün değildir. Beyanname veren mükellefler, kanuna aykırı davranıp diğer tarhiyat türlerine yol açanlar karşısında adeta cezalandırılmaktadır. Diğer yandan, **TÖU ile TSU'nun birbirinden farklı koşul ve içeriklere sahip kılınarak, uzlaşmadaki zamansal farklılığın –haklı bir neden olmaksızın- içeriksel farklılık doğurmasına yol açılması, eşitlik ilkesine aykırı bir başka durumdur⁹⁵.**

Bunlara rağmen, şimdiye kadar hiçbir hükümetin uzlaşma kurumunu kaldırmak ya da düzeltmek üzere yasama organı önüne getirmemiş olması dikkat çekicidir. AYM'de doğrudan iptal davası açma hakkına sahip Cumhurbaşkanı, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyeleri de (AY md.150), uzlaşma kurumunda zaman içinde yapılan pek çok kanuni değişikliği fırsat bilerek böyle bir iptal davası açmamışlardır⁹⁶. Bu da, uzlaşma kurumu ile siyaset arasında ilişki olduğu şüphesini doğurmaktadır. Hukukumuzda bireylerin bir kanun hükmünü ancak açtıkları bireysel davada Anayasa'ya aykırılığı ileri

⁹⁴ Buna karşılık 4369 SK md.18'in gerekçesinde (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvks4369ssaviliskanun1.pdf>, 358-359) uzlaşma kurumuna “*vergi idaresi ile mükellef arasındaki sorunlardan, mükellefin kasdı olmadan meydana gelenlerin ya da mükellefin veya idarenin açık hatalarından kaynaklananlarının yargı prosedürüne gidilmeden her iki tarafın rızasıyla çözülebilmesi için*” yer verildiği belirtilmektedir.

⁹⁵ Krş. Çetinkaya, **a.g.m.**, 26

⁹⁶ Kuşkusuz, maddelerdeki birkaç kelime ya da cümle değişikliği nedeniyle, madde bütününe AYM önüne götürülüp götürülemeyeceği ayrı bir hukuki sorundur. Bu duruma ve uzlaşmaya ilişkin VUK hükümlerinde değişiklik yapan kimi kanunların Anayasanın uygunluk denetimi kısıtlaması kapsamına alındığı dönemlerde çıkartıldığına işaret etmekte Kumrulu, **a.g.m.**, 23-24

sürerek AYM önüne taşıyabilmeleri⁹⁷ ve uzlaşma halinde dava açma yasağı, uzlaşma kurumunun ilgililerce de AYM önüne taşınmasını engellemektedir.

Yapılması gerekenlere gelince; kanaatimizce uzlaşma kurumuna ihtiyaç vardır, gerek Türk Hukuku uygulaması ve gerek karşılaştırmalı hukuk bunu doğrulamaktadır⁹⁸. Teorik olarak, vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı en iyi bilen kimse olan mükelleften tüm açıklığıyla öğrenmesine izin veren yapıyla⁹⁹ uzlaşma, vergilendirmeye ilgili tüm kesimlerin çıkarlarına hizmet edebilecek bir içeriğe sahiptir. Bu nedenle, uzlaşma kurumunu kaldırmak değil ama, anayasal ilke ve kurallara uygun şekilde ve ayrıntılı olarak yeniden düzenlemek şarttır. Bu çerçevede, hukuk devleti ilkesi içinde yer alan “hukuki güvenlik, hukuki barış, yargı ekonomisi”ni sağlama gibi amaçlarla kanunilik ilkesini burada daha yumuşak bir şekilde yorumlamak mümkündür. Ancak bunun temel şartı, vergilendirme sürecini anayasal vergilendirme ilkelerine uygun şekilde yürütmekle görevli vergi idaresinin mükellefle “işbirliği şekil ve sınırı”nı anayasal kurallara uygun şekilde ve kanunla belirlemek, idareye kolayca keyfiliğe varabilecek genişlikte takdir yetkisi vermekten kaçınmaktır. Uzlaşma, kanun hükümlerini değiştirmeyi mümkün kılan -vergi ve ceza miktarı üzerinde- bir anlaşma ve adeta “vergilendirme sürecini hukuka aykırı şekilde kısıltma yolu” olarak değil, aksine, vergiyi doğuran olaya ve özellikle matrah büyüklüğüne ilişkin görüş farklılıkları ve uyuşmazlıkları ortadan kaldırmaya, belirsizlikleri açıklığa kavuşturmaya yönelik bir imkan olarak düşünülmelidir. Uzlaşma başvurularında uzlaşma talebinin, uzlaşma tutanaklarında ise uzlaşmanın ayrıntılı şekilde gerekçelendirilmesinin emredilmesi; bireysel olayda, uzlaşma tutanağının kapsamının tespiti gibi konularda dava yolunun kanunen açık tutulması; üzerinde uzlaşma bulunmayan idari işlemlere karşı her durumda dava açmanın mümkün olması; aynen mahkeme kararları gibi uzlaşma tutanaklarının da kamuya açık olması; idareye, vergiyi ve/veya cezayı tamamen ortadan kaldırma yetkisinin verilmemesi, bu konuda atılabilecek önemli adımlardır.

Son olarak, yıllar önce yapmış olduğumuz bir çalışmayı tamamlaması bakımından kaynak Alman Vergi Hukuku ile bir karşılaştırma yapmak gerekirse, aynı anayasal vergilendirme ilkelerine dayanan iki vergi sisteminin bu ilkeleri uygulamaya aktarış şeklinin “uzlaşma” konusunda birbirinden farklı olduğunu belirtmek gerekir. Kanunilik ve eşitlik ilkelerini katı yorumlayış Alman kanun koyucusunu uzlaşmaya vergi kanunlarında yer vermeye¹⁰⁰; uzlaşmanın hukuki barış ve güvenliği sağlama, yargı organlarının iş

⁹⁷ AY md.152, f.2: “Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun ... hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.”

⁹⁸ Karşılaştırmalı hukuk için bkz. Aliefendioğlu, **a.g.m.**, 4; Özyer, **a.g.k.**, 898; Saban, **a.g.k.**, 56 vd.; Serim, **a.g.m.**, 104 vd.; Klaus Tipke, **Die Steuerrechtsordnung**, Bd.I, 2. Aufl., Köln, Verlag Otto-Schmidt, 2000, 132-134

⁹⁹ Roman Seer, in: Klaus Tipke-Heinrich Wilhelm Kruse, **Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar**, Köln, Verlag Otto-Schmidt, 2003 §85 AO, Tz.48 vd.; Tipke, **a.g.k.**, 134, 136

¹⁰⁰ Halen yürürlükte olan Alman Vergi Usul Kanunu (AO), 01.01.1977 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Bkz. **Gesetz vom 16.03.1976, Bundesgesetzblatt I, 613**). Bu kanundan önce, Almanya’da, 23.12.1919’da yürürlüğe giren İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (RAO) uygulanmaktaydı. Ancak, ne 1919 tarihli ne de 1977 tarihli vergi usul kanunlarında **yer almamasına** rağmen, Alman Vergi Hukuku Uygulaması “tatsachliche Verstaendigung” adı altında **uzlaşma kurumunu fiilen uygulamaya başlamış ve Bundesfinanzhof da (Alman Federal Yüksek Mali Mahkemesi) bu uygulamayı**

yükünü azaltma ve kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsilini sağlama yararları ise, Türk kanun koyucusunu -kanunilik ve eşitlik ilkelerine rağmen- uzlaşmayı kanuni bir çözüm yolu olarak öngörmeye götürmüştür.

Uzlaşmanın anayasal ilkelere uygun bir kanuni kurum olarak öngörülmesi mümkün müdür? Türk Vergi Hukuku'ndaki –en başta doğrudan “miktar” üzerinde istenilen şekilde uzlaşmaya izin veren VUK hükümleri olmak üzere- uzlaşmaya ilişkin kimi düzenlemelerin Anayasa'ya açık aykırılığı, Türk Hukuku'nu bu konuda iyi bir model olmaktan uzaklaştırmaktadır. Ancak bu, hemen yukarıda da ortaya konulduğu üzere, uzlaşmanın anayasal ilkelere uygun bir şekilde düzenlenemeyeceği anlamına gelmemektedir¹⁰¹. Uzlaşmayı kanuni bir kurum olarak öngörmek gerçekçi bir yaklaşım mıdır? Alman Vergi Hukuku uygulamasının bu kurumu fiilen yaratıp uygulaması, bunun gerçekçi olmadığını göstermektedir. Alman kanun koyucusu, ancak -kendi doktrin ve içtihatlarının ortaya koyduğu sistemi de dikkate alıp- bu kurumu hukuki bir temele bir an önce kavuşturarak uygulamanın ihtiyaçlarına cevap verebilecektir. Bu aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesinin de bir gereğidir.

kabul ederek, önüne gelen uyuşmazlıklar yoluyla bunu bağımsız bir hukuk kurumu haline getirmiştir. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Seer, in: Tipke-Kruse, **a.g.k.**, §85 AO, Tz. 47 vd., özellikle Tz.56-58; Hartmut Söhn, in: Hübschmann-Hepp-Spitaler, **Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar**, Verlag Otto-Schmidt, Köln, 2004 §78 AO, Rz.109 vd.; Ayrıca bkz. Joachim Lang, in:Klaus Tipke-Joachim Lang, **Steuerrecht**, 18. Auflage, Köln, Verlag Otto-Schmidt, 2005, §4, Rz.165; Tipke, **a.g.k.**,134; Aliefendioğlu, **a.g.m.**, S.28-29, 3; Başaran, **a.g.m.**, S.90, 33 vd. ve S.91, 105 vd. Bu açıklamaların da gösterdiği üzere, **Alman Vergi Usul Kanunlarında uzlaşma hiçbir zaman yer almadığı** için, Vergi Hukuku'muzdaki uzlaşma kurumunun Alman VUK'dan alınması gibi bir durum söz konusu değildir.

¹⁰¹ Tipke, **a.g.k.**, 135; Seer, in:Tipke-Kruse, **a.g.k.**, §85 AO, Tz.48 vd.

KAYNAKÇA

- ALİEFENDİOĞLU Yılmaz ; “Vergide Uzlaşma”, Danıştay Dergisi, S.28-29 (1978), 3 vd.
- ARSLAN Ahmet-DÜNDAR Tuncay; Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2002
- BAŞARAN Funda; “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma”, Gereçlendirilmesi ve Hukuki Analizi”, Mükellefin Dergisi S.90 (Haziran 2000), 33 vd. ve S.91 (Temmuz 2000), 105 vd.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda; “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, İstanbul, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 20-21.09.2007
- CANDAN Turgut; Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2.B., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006
- ÇAĞAN Nami; Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982
- ÇETİNKAYA Oğuz; “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergide%20Hukukunda%20Uzlaşma.pdf (Erişim tarihi: 15.09.2008)
- DEMİR Onur; “Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, http://www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc (Erişim tarihi: 15.09.2008)
- DEMİRCİ Azmi; “ “Uzlaşma” İçin Öneriler, Vergi Dünyası Dergisi, S.315 (Kasım 2007), 24 vd.
- ELA Hatice-KELEÇİOĞLU Aykut; Vergi Cezaları ve Uzlaşma, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2000 Sayısı Eki, İstanbul, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2000
- ERDEM Tahir; “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, Vergi Sorunları Dergisi, S.204 (Eylül 2005), 77 vd.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI; Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf; Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim tarihi: 15.09.2008)
- GİRİTLİ-BİLGİN- AKGÜNER; İdare Hukuku, 2.B., İstanbul, Der Yayınları, 2006
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref-TAN Turgut; İdare Hukuku, C.1 (Genel Esaslar), 2.B., Ankara, Turhan Kitabevi, 2001

- GÜNDAY Metin; İdare Hukuku, 9.B., Ankara, İmaj Yayınevi, 2004
- GÜNEŞ Gülsen; Verginin Yasallığı İlkesi, 2.B., İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, On İki Levha Yayıncılık, 2008 (Doktora Tezi)
- GÜNAY Fehmi; “Kaçakçılık Suçu Sebebiyle Kesilen Üç Kat Vergi Ziyat Cezası ve Bu Cezaların Bağlı Olduğu Vergiler Uzlaşma Kapsamına Girer mi?”, http://www.muhasabenet.net/makale_fehmigunay_kacakcilik%20sucundan%20kesilen%20vzce%20ve%20vergiler%20uzlasma%20kapsamina%20girer%20mi.html (Erişim tarihi: 15.09.2008)
- KANETİ Selim; Vergi Hukuku, 2.B., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989
- KIZILOTL Şükrü; Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 2.B., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000
- KOCAHANOĞLU Osman Selim; Gerekçeli Türk Vergi Kanunları, 6.B., İstanbul, Temel Yayınları, 1992
- KUMRULU Ahmet; “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, Danıştay Dergisi, S.72-73 (1989), 8vd.
- ORGAN İbrahim; “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, Vergi Sorunları Dergisi, S.213 (Haziran 2006), 162 vd.
- OZANSOY Ahmet; “Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı”, Vergi Sorunları Dergisi, S.169 (Ekim 2002), 37 vd.
- ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN; Vergi Hukuku, 15.B., Ankara, Turhan Kitabevi, 2008
- ÖZAY İl Han; Günışığında Yönetim, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004
- ÖZBALCI Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2002
- ÖZYER Mehmet Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 3.B., İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği, 2004
- SABAN Nihal; Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, İstanbul, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayınları, 2000
- SEER Roman, in: TIPKE Klaus – KRUSE Heinrich Wilhelm; Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Köln, Verlag Otto-Schmidt, 2003 (Loseblatt)
- SERİM Nilgün ; “Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, S.214 (Temmuz 2006), 97 vd.

-
- SÖHN Hartmut, in:HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Köln, Verlag Otto-Schmidt, 2004 (Loseblatt)
- TAN Mustafa; “Üç Kat Vergi Ziyat Cezasında Uzlaşma Olur mu?”, <http://www.muratkoseoglu.com/forum/viewtopic.php?p=111&sid=352b0b1acc dab4d1904c95f71b40e504> (Erişim tarihi: 15.09.2008)
- TIPKE Klaus; Die Steuerrechtsordnung, Bd.I, 2. Aufl., Köln, Verlag Otto-Schmidt, 2000
- TIPKE Klaus-LANG Joachim; Steuerrecht, 18. Auflage, Köln, Verlag Otto-Schmidt, 2005
- ULUSAN İlhan; Maddi Hukuk ve Usul Hukuku Bakımından Sulh Sözleşmesi, İstanbul, Garanti Matbaası, 1971
- YAYLA Yıldızhan ; İdare Hukuku, 2.B., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990
- YERELİ Ayşe Necef; Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi, Ege Akademik Barış (EAB), 8, (2), 2008, 823 vd.
- YILDIRIM Ali Haydar-KOLOTOĞLU Olcay; “Ceza-Uzlaşma-Ceza İndirimi”, Vergi Sorunları Dergisi, S.173 (Şubat 2003), 93 vd.