

UZLAŞMA MÜESSESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ ve TEMEL VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Arş. Gör. Elif YILMAZ*

ÖZET

Vergilendirme süreci boyunca mükelleflerle vergi idaresi arasında çeşitli uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en sağlıklı yol ise, yargı yoluyla çözümdür. Ancak; yargılama ilke ve kurallarının davanın taraflarına yargılamanın tarafsızlığı konusunda güven verme endişesinden kaynaklanan zaman alıcılığı ve yargı organlarının sayı itibarıyla yetersiz kadrolarına karşın, uyuşmazlık sayısının giderek artmakta olması sebebiyle, yargı yoluyla çözüme çoğunlukla gecikilerek ulaşılmaktadır. Ayrıca kanun koyucu, vergilendirmede verimlilik ilkesi gereğince, olması gerekenden az, ama zamanında toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ama gecikilerek toplanan vergiye yeğlemektedir. Uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümü usulünün yukarıda sözü edilen zaafını dikkate alan kanun koyucu, vergi toplama işleminden kaynaklı uyuşmazlıkların çözümünde, başka yollar daha öngörme ihtiyacı duymuş ve uyuşmazlıkların idari aşamada yani; yargı yoluna gitmeden, barışçıl yollarla çözümünü mümkün kılmıştır.

Vergi idaresi ile vergi mükellefinin aralarındaki uyuşmazlığı karşılıklı görüşme ve pazarlık yoluyla çözmeleri esasına dayalı olan uzlaşma müessesesinin vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları arasında büyük bir önemi vardır.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyuşmazlığı, idari çözüm yolları, vergi yargısı

ABSTRACT

During the process of taxation, several disputes can occur between tax-payers and tax administration. The best way of the solution of these disagreements is to solve it with judgement. But, in spite of judgement principles and rules take up time because of the apprehension of detachment of the court and deficiency in the number of permanent staff, the number of disputes is rising. Because of this, the solution by the way of judgement usually delays. Also, law maker -in accordance with efficiency in taxation- prefers the tax which is low but gathered on time to the tax which is enough but gathered late. Law maker -considering this negative side of judgement- suggests

*Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Araştırma Görevlisi.

different ways on the solution of the disagreements which occur the gathering law process. In this way, these disputes can be solved with peaceful administrative methods without judgement process.

Accordance institution, which is leaning the solution of disputes between tax administration and tax-payer by bargain method, has a big importance between administrative solution methods.

Key Words: Tax dispute, administrative solution methods, tax judgement

I. GENEL HATLARIYLA UZLAŞMA MÜESSESESİ

Uzlaşma, sözcük anlamı itibariyle, birden çok şahsın aralarında mevcut ya da ileride çıkması muhtemel düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümler vererek gidermelerini veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını ifade etmektedir¹. Diğer bir ifadeyle uzlaşma, taraflar arasındaki düşünce ve işbirliği ortamını sağlama; aralarındaki görüş, düşünce ve çıkar ayrılıklarını, ortaya çıkan uyuşmazlıkları karşılıklı ödümlerle barış içinde çözümlemektir. Vergi Hukukunda uzlaşma ise, vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün ya da ceza muhatabının aralarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi yani; verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak anlaşmazlığın çözümlenmesidir.

Vergi mükellefleri ile vergi daireleri arasında zaman zaman çeşitli nedenlerle uyuşmazlıkların çıkması normaldir. Söz konusu uyuşmazlıkları yargı yoluna gidilmeden çözüme kavuşturabilmek bakımından çeşitli barışçıl çözüm yolları mevcuttur². İşte, hem vergiler, hem de cezalar için geçerli olarak kullanılan uzlaşma, vergi ihtilaflarının çözümünde yaygın şekilde başvuru barışçıl bir idari çözüm yoludur. Bu yönüyle uzlaşma, vergilendirmeyi daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi biran önce tahsil etmeye hizmet etmek için oluşturulmuş bir müessesedir. Uzlaşmanın bir tarafında, aleyhine işlem yapılan mükellef; diğer tarafında ise, vergi idaresi bulunmaktadır. Mükellef ile vergi idaresini temsilen uzlaşma komisyonu arasında yapılan karşılıklı görüşmeler, pazarlık usulünü andırmaktadır. Bu nedenle, uzlaşma, tabiri caizse idare ile mükellefin el sıkışmasıdır³.

¹ Turgut CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz, 2006, s. 260; Turgut CANDAN, "Uzlaşma I", **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 271, 15.12.1991, s. 61.

² Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 190.

³ Nahit KİTİŞ, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Ağustos, 1989.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

Uzlaşma hemen hemen bütün vergi türlerine ilişkin olarak ikmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlar konusunda itiraz yoluna başvurulmadan, mükellefle vergi idaresinin anlaşması ve yapılan tarhiyatın bu anlaşma çerçevesinde düzeltilmesidir⁴. Vergi idaresi ile vergi yükümlüsü ve/veya ceza muhatabı arasında henüz sorun doğmadan işletilmekte; taraflar arasında o ana kadar var olmayan, ancak yakın bir gelecekte doğması muhtemel bir sorunu gidermeyi amaçlamaktadır⁵.

Uzlaşma kurumu, Türk Vergi Sistemine ilk olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4. kitabının 3. kısmına 28.02.1963 tarihinde yayımlanan 205 sayılı Kanunun 22. maddesiyle eklenen 3. bölüm ile (VUK'un 376. maddesinden sonra gelecek şekilde Ek1-10 maddelerinde yer alan hükümlerle) getirilmiştir. Yabancı sistemlerde de uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar, *anlaşma*, *görüşme*, *ön anlaşma* gibi adlarla anılmaktadır. Bizdeki şekle modellik eden ise, Alman uygulamasıdır. Fakat; bu uygulama, 1977'de, anayasa-ya aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılmıştır⁶.

Vergi Usul Kanunu'na göre uzlaşma⁷ iki şekilde sağlanabilmektedir. Bunlardan birincisi, tarhiyat öncesi uzlaşma; ikincisi ise tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek cezalar konusunda henüz vergi salınmadan ceza kesilmeden gidilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise adına vergi salınan ve ceza kesilen mükellefler başvurabilmektedir⁸. Tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen bir mükellefin uzlaşmadığı takdirde daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma isteme-

⁴ Gürol ÜREL, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 809.

⁵ Yusuf KARAKOÇ, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s 41.

⁶ Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2005, s. 170.

⁷ Günümüz uygulaması bakımından uzlaşma kurumunun temel esasları, Vergi Usul Kanunu'nun 3. Bölümünde ek maddelerle düzenlenmiştir. Uygulama şekil ve usullerinin belirlenmesi ve açıklığa kavuşturulması bakımından 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmî Gazete'de "Uzlaşma Yönetmeliği" ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" yayımlanmıştır. Uzlaşma Yönetmeliği, 24 Ağustos 1999, 22 Ekim 2005, 8 Temmuz 2005, 23 Mart 2007 tarihlerinde değişikliğe uğrayarak günümüzdeki şeklini almıştır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinde düzenlenen Tarhiyat Öncesi Uzlaşma hükümlerinin açıklanması için yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ise, 24 Ağustos 1999, 22 Ekim 2005 tarihlerinde değiştirilmiştir. VUK'un Ek madde 1 hükmünde, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma hükümlerinin İç İşleri Bakanlığınca, çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği açıklanmıştır. İç İşleri Bakanlığınca 1 Ağustos 2003 tarihinde "Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği" 25186 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, Re'sen ve İkmalen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri, 2007.

si mümkün değildir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde ise, mükellefler dava açma yoluna gidemeyecektir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği değil, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihi esas alınarak ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesine dava açmak yoluna gidilebilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise, “uzlaşmanın gerçekleşmediğine” dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde, vergi mahkemesinde dava açılması yoluna gidilebilir. İhbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren uzlaşma görüşmesinin 15 günden önce yapılması durumunda, başvuru süresi 15 günden fazla da olabilmekte, sonuçta toplam süre ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olmaktadır⁹.

Uzlaşma talebinde bulunacak olan mükellefin vergi ziyana sebep teşkil edecek fiili VUK’ un Ek 1. maddesinde sayılan nedenlerden birine dayanmalıdır. Bu nedenler ise;

- Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ileri gelmesi,
- Tarhiyatta VUK’ un 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma¹⁰ halinin bulunması,
- Tarhiyatta Vergi Usul Kanunu’nun 116¹¹, 117¹² ve 118¹³. maddelerinde

⁹ Fatih ACAR, “Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 171, Aralık 2002, s. 25-29.

¹⁰ MADDE 369: Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez :

1. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;
2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.

¹¹ MADDE 116 - Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

¹² MADDE 117 - Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

¹³ MADDE 118 - Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;
2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimse-

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

- yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi halinde uzlaşma talebinde bulunulabileceğidir¹⁴.

Uzlaşma talep edebilmek için yukarıda sayılan şartlardan en az birisinin bulunması gerekmektedir. Ancak geçmiş dönemlerde idare değerlendirmesini daha geniş çerçevede yapmış, kasıt unsurunun açıkça tespit edilmemiş olduğu her türlü halde uzlaşma yapılmasını kabul etmiştir¹⁵. Uygulamada da, her çeşit danışman kadrosuna sahip şirketlerce¹⁶, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek uzlaşma talebinde sıklıkla sebep gösterilmekte ve genellikle idarece yeterince incelenmeden kabul edilmektedir¹⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 359 ve 360. maddelerinde sayılan fillerle vergi ziyana sebep olunan vergi cezaları hakkında uzlaşma talep edilmesi mümkün değildir¹⁸. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, inceleme raporu ile önerilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma imkânı vardır. Ancak, tarhiyat sonrası uzlaşmada, usulsüzlük cezaları bakımından uzlaşma mümkün değildir. Vergi aslına bağlı olarak uygulanan gecikme cezaları bakımından ise, her iki uzlaşma türünde de uzlaşma mümkündür. O halde, her iki uzlaşma türünde de VUK'un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçu kapsamına giren vergi ziyai cezaları için uzlaşmak mümkün değildir. Verginin aslı ve buna bağlı olan faizler, her iki uzlaşma türü içinde uzlaşma konusu olabilir. Usulsüzlük cezaları ise sadece tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi incelemesi raporunda belirtilenler bakımından uzlaşmaya konu teşkil edebilir.

lerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

3.Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4.Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

¹⁴ Nevzat ERDAĞ, **Türk Vergi Sistemi (Vergi Avantajları-Vergi Cezaları)**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002, s. 349.

¹⁵ ÜREL, s. 812.

¹⁶ Ahmet EROL, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 133.

¹⁷ Turgut CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s. 156.

¹⁸ Kaçakçılık suçu teşkil eden vergi ziyai cezalarına ilişkin uzlaşma talepleri 01.01.1999 – 14.18.1999 arasındaki dönem bakımından kabul edilmekteydi. Detaylı bilgi için bkz. Raci ÜN, "Kaçakçılık Cezaları Uzlaşmaya Konu Edilir mi?", **Yaklaşım**, Mart 2008, Sayı: 183.

Günümüzde uzlaşma kurumu, vergi ihtilaflarının büyük bir bölümünün yargı organlarına taşınmadan idari aşamada çözümlenmesine hizmet etmektedir. Devletin vergi toplama işlevi sırasında, vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıkların süratle ve adaletli şekilde çözüme kavuşturulmasında hem Hazinesin, hem de uyuşmazlığa taraf olan vergi mükellefinin çıkarı vardır. Bu nitelikteki bir çözüm, kamu harcamalarının karşılığı olarak vergiden beklenenin zamanında elde edilmesini sağlayacağı için, verginin verimliliği ilkesine de uygundur¹⁹. Uzlaşma müessesesi ile, adeta ince bir ipe bağlı olan ülkemiz ekonomisi açısından hazineye kısa yoldan para aktarılmasının yanı sıra, zaman ve emek kaybının önüne geçilmesi de söz konusu olmaktadır. Mükellef ise, ödeyeceğinden daha az vergi ve ceza üzerinde anlaşarak kâr sağlamış olmaktadır. Ayrıca, emek ve zaman kaybının önüne geçilmesi hususu, mükellefler için de söz konusudur. Kısacası, karşılıklı olarak katlanılan fedakarlıklar ve neticesinde elde edilen bir takım faydalar söz konusu olmaktadır.

Ancak uzlaşma kurumunun olumlu taraflarının yanı sıra olumsuz tarafları da mevcuttur. Nitekim vergilendirmeye dair temel ilkeler bazında incelendiğinde sorunlar barındırdığı da dikkat çekmektedir.

II. UZLAŞMA MÜESSESESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Kelime anlamı itibariyle sulh, ortaya çıkan uyuşmazlıkların barış içinde çözümlenmesi²⁰ anlamını taşıyan uzlaşma, Vergi Hukukunda ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve cezaların miktarları konusunda, idare ve mükellefin pazarlık ederek anlaşmaları anlamına gelmektedir. Anlaşmadan bahsedildiği durumlarda hukuki bir sözleşmenin vuku bulacağı tartışmasızdır. Gerek yazında gerekse kimi Danıştay kararlarında Vergi Hukukunda düzenlenmiş bulunan uzlaşma kurumunun vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında düzenlenmiş bir sözleşme olduğu noktasında görüş birliği bulunmasına rağmen, yapılan bu sözleşmenin hukuki niteliğinin ne olduğu ile ilgili olarak değişik görüşler bulunmaktadır²¹. Kısaca, bu hukuki sözleşmenin niteliğinin ne olacağı tartışma konusudur.

Bu konuda doktrinde baskın gelen görüşler arasında, uzlaşma sözleşmesinin bir “sulh akdi” ile “idari sözleşme” olduğu görüşleri yer almaktadır.

¹⁹ CANDAN (2006), s. 259.

²⁰ Ejder YILMAZ, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

²¹ Bu konuda geniş bilgi için bkz. Mehmet KÜÇÜKKAYA, “Vergi Hukukunda Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği”, **Kazancı Hukuk Dergisi**, Sayı:55-56, 2009.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

Öncel-Kumrulu-Çağan²² uzlaşma sözleşmesinin bir tür idari sözleşme olduğu görüşünderken; Candan, uzlaşmanın kelime anlamından yola çıkarak bu sözleşmeyi sulh akdine²³ benzetmektedir. Ayrıca, fazla taraftar bulamasa da uzlaşmanın bir idari işlen olduğu yönünde değerlendirmeler de mevcuttur.

Uzlaşma müessesesi, Vergi Hukukumuzda beyana dayalı tarhiyat türü dışında kalan tarhiyatların ihtilafsız kesinleşmesini sağlaması yönünden önemli bir idari çözüm mekanizması sağlamaktadır. Ancak, uzlaşmanın hukuki niteliği ve sistem içindeki yeri üzerine, uygulamadaki önemine ve vergi sistemine etkilerine paralel olarak yeterince tartışılmadığı bir gerçektir. Oysa uzlaşma, idare ve mükellefler açısından kesin sonuçlar doğurmakta ve uygulama biçimi itibariyle vergi sistemi içinde vergileme ve cezalandırma süreçlerini doğrudan etkilemektedir. Bu sebeple uzlaşma müessesesi, hem hukuki nitelik hem de etkileri bakımından tüm boyutlarıyla tartışılmalıdır. Zira, bir hukuki müessesenin hukuki niteliğini doğru tespit etmek, söz konusu müessese ile ilgili doğru değerlendirmeler yapabilmek bakımından elzemdir.

A. İdari İşlem Olduğu Görüşü

İdari işlemin tanımının resmi olarak yapıldığı bir metin mevcut değildir. Bunun iki sebebi vardır: Birincisi, idari işlemlerin oldukça farklı türleri olduğu için, işlemlerin tamamını içerecek genişlikte bir formülün bulunmasının zorluğundandır. İkincisi olarak ise, kanun veya diğer düzenleyici işlemler, iyice belirlenmiş bir konuya ilişkin olup, açıkça ve özlü bir tarzda böylesine soyut bir kavramı tanımlamayı amaçlamazlar²⁴.

Uyuşmazlık Mahkemesi ve Danıştay'a göre idari işlem, “ kamu kurum ve kuruluşları tarafından Kamu Hukuku kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve re'sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflardır²⁵”.

Bilindiği üzere, bir özel hukuk kişinin iradesini diğerine, onun rızası dışında empoze etmesi mümkün değildir. Buna karşılık idare, tek taraflı işlemler tesis ederek yönetilenler için bazen hak sağlayıp, bazen de yükümlülükler ge-

²² Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 171; Benzer görüş için bkz, Funda BAŞARAN, “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Bariş Sağlayıcısı mı? Sorgudaki Kurum: Uzlaşma”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:105, Temmuz, 2000, s. 109.

²³ CANDAN (2006), s. 260.

²⁴ E. Ethem ATAY, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s. 345.

²⁵ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK-Turgut TAN, **İdare Hukuku**, C. I, Genel Esaslar, 3. B., Ankara, 2004, s. 412.

tirerek iradesine uyulması için zorlamada bulunabilir. Bu durum, idari etkinliklerin asli anlamdaki dışı vurulmasıdır²⁶. Aynı durum idari işlemlerde açıkça kendini göstermektedir.

Uzlaşma müessesesinin hukuki niteliği konusunda doktrinde çok da tartışılabilir. İlk görüş, uzlaşmanın bir idari işlem olduğuna dairdir. Ancak, uzlaşmayı (bireysel veya düzenleyici) bir idari işlem olarak nitelendirmek mümkün değildir. Çünkü; bir kamu hukuku müessesesi olan idari işlem, idarenin karşı tarafın rızasına gerek duymaksızın tek taraflı irade açıklaması ile oluşmaktadır. Oysa, uzlaşmada karşılıklı rıza gerekmektedir²⁷. Uzlaşma görüşmeleri sırasında işlemin bir tarafında idare olmasına karşın hukuken vergi idaresi ile mükellef eşit konumdadır²⁸. Uzlaşma komisyonunca hazırlanan tutanak, hem mükellefin hem de idarenin iradesini yansıtmaktadır. Dolayısıyla, idari işlemin bu en belirgin özelliğini haiz olmayan uzlaşma müessesesini idari işlem olarak nitelendirmek mümkün görünmemektedir.

B. İdari Sözleşme Olduğu Görüşü

Uzlaşmaya ilişkin hükümlere yer verilemesindeki amaç, vergi ve cezaları konusunda, mükellef ile vergi idaresinin anlaşmaları ve böylece uyumsuzluğun barışçıl yollarla çözümlenerek ortadan kaldırılmasıdır²⁹. Bu niteliğiyle uzlaşmayı, idare ile mükellef arasındaki uyumsuzluğa son veren idari bir sözleşme olarak değerlendiren yazarlar vardır³⁰.

Bilindiği üzere, kamu kuruluşlarının, idare hukuku kurallarına dayanarak yaptıkları sözleşmelere “idari sözleşme” adı verilmektedir³¹. İdari sözleşmeler, kamu kuruluşları arasında akdedilebileceği gibi özel kişiler arasında da akdedilebilmektedir. Bu durumda idare ile özel hukuk kişileri arasında yapılan sözleşmelerin niteliğinin saptanması önem taşımaktadır. İdarenin hukuki ilişki içine girdiği bütün sözleşmeler, “idari sözleşme” olarak nitelendirilmeyeceğinden, idari sözleşmenin özel hukuk sözleşmesinden ayrılması önem taşımaktadır. Bunlar kısaca,

²⁶ ATAY, s. 343.

²⁷ ŞENYÜZ, s. 191.

²⁸ Ahmet EROL, “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, *Yaklaşım*, Sayı: 179, Kasım 2007, s. 134.

²⁹ Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 1988, s. 858.

³⁰ Mualla ÖNCEL-Nami ÇAĞAN-Ahmet KUMRULU, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Genel Kısım, 3. Baskı, Ankara, 1987, s. 209.

³¹ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK-Turgut TAN, *İdare Hukuku*, Cilt 1, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s. 454.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

- Özel hukuk sözleşmelerinde taraflar arasında eşitlik vardır. İdari sözleşmede ise, sözleşmenin taraflarından biri olan idareye bazı üstünlükler tanınmıştır.
- İdari sözleşmelerde yasalar idarenin hareket serbestisini sınırlamıştır.
- Özel hukuktan doğan sözleşmeler adli yargıda; idari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklar ise idari yargı mercileri tarafından çözülür³².

Uzlaşma müessesesini incelediğimiz zaman, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda VUK' un Ek 7. maddesine göre tarafların vergi mahkemeleri nezdinde dava açma hakları olduğunu görmekteyiz. Bu durum, uzlaşmanın idari sözleşme olduğu görüşünü destekleyici bir unsur olarak değerlendirilebilir.

İdarenin hareket serbestisinin sınırlı olması ise, tartışma yaratacak bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından idarenin uzlaşma yetki sınırları 352, 356, 360 ve 372 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından idare herhangi bir miktar sınırlamasına tabi tutulmamıştır. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından bu unsur hayat bulamamaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise, VUK Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırları, komisyonların dosyaya bakmaya yetkili olup olmadığı bakımındandır. Uzlaşabilecekleri miktar bakımından herhangi ölçü ve kriter konulmamıştır. Dolayısıyla idare indirim yapma bakımından sınırsız yetki sahibidir, demek mümkündür. Var olan yasal düzenlemelere bakıldığında, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, vergi aslı ve cezasındaki tüm vergi aslı ve cezasını ortadan kaldırma noktasına kadardır³³. Uygulamada bu durum genel olarak vergi aslında indirime gitmeme, vergi cezalarının ise %90'nını kaldırmak şeklindedir³⁴. Dolayısıyla komisyonların raporları okuyup, değerlendirdikten sonra raporun gereği olan öneriyi sunmak yerine, genel uygulama yönünde mükellefe öneride buldukları gözlemlenmiştir³⁵. İşte bu sebeple, uzlaşma komisyonları açısından idarenin hareket serbestisi vardır.

Son kriter, sözleşmede taraflar arasında eşitlik olup olmadığıdır. Diğer bir deyişle, idarenin sözleşme görüşmeleri sırasında bazı üstünlüklerinin olup olmadığıdır. Uzlaşma görüşmeleri sırasında hukuken vergi idaresi ile mükel-

³² GÖZÜBÜYÜK-TAN, s. 455.

³³ EROL, s. 2.

³⁴ EROL, s. 2.

³⁵ EROL, s. 2.

lef eşit konumdadır³⁶. Uzlaşma sağlanmış olan bir konuda vergi idaresinin kendisini mükellefin üzerinde görerek, uzlaşma tutanağını yargıya götürmesi mümkün değildir³⁷.

Sözleşmenin imzalanması bakımından da idarenin herhangi bir zorlayıcı etkisinin olmayacağı açıktır. Zira, vergi ve ceza miktarlarında yapılacak indirim, uzlaşma görüşmelerinde yapılacak pazarlık sonucu belli olacaktır. Burada idarenin daha güçlü konumda olması; mükellefin yasaya aykırı davranarak vergi ziyanına sebebiyet vermesi, bu durumun defter ve belgelerden açıkça anlaşıldığı durumlarda mümkün olabilecektir. Dolayısıyla bu durumun, bir gayrimenkul satan kişinin alıcı ile pazarlık yapmasından ya da ticari bir iş ilişkisinde sözleşme bedeli belirlenirken göz önüne alınan çıkar dengesinden bir farkı bulunmamaktadır.

Mükellefin vergi ziyanına sebep olması; yetkili makamlarca verilen yanlış bilgilerden, bir hükmün uygulaması bakımından yetkili makamların görüş ve kanaatlerinin değişmesinden, yargı ile idare arasında görüş farklılığının olmasından veya vergi hatalarından kaynaklanıyorsa³⁸, mükellef idari yargı yoluna başvurduğunda zaten verginin yeniden tarh olunması ya da verginin hiç alınmaması söz konusu olacaktır. Sayılan bu şartlar, VUK Ek Madde 1’de belirtilen uzlaşmaya başvurma şartları olduğuna göre, aslında burada güçlü olan mükelleftir. Taviz verip vergi miktarı ve cezalarında indirim yaparak ödemeyi temin edecek olan idaredir. Nitekim, istatistiklere bakıldığında; uzlaşma konusu dosyaların çoğunluğunda uzlaşma vaki olmakta ve mükellefin ödeyeceği vergi ve ceza miktarında indirim yapılmaktadır³⁹. O halde, uzlaşmanın idari bir sözleşme olduğunu destekleyici yöndeki bu şart da sağlanamamaktadır.

İdari sözleşmelerin özel hukuk sözleşmelerinden farklarının yanı sıra belirleyici özellikleri⁴⁰ de önem taşımaktadır. Söz konusu özellikler;

³⁶ EROL, s. 134.

³⁷ EROL, s. 135.

³⁸ Mustafa TAN, **Yürürlükteki Türk Vergi Kanunları**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2008.

³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007 Faaliyet Raporu, EROL, s. 2.

⁴⁰ “Bir sözleşmenin idari sözleşme sayılabilmesi için sürekli bir kamu hizmetinin görülmesi amacını taşıması, taraflardan birinin idare olması ve kamu hukukuna özgü, kamu hukukundan doğan şart ve hükümlerin sözleşmede yer alması zorunludur.” Dn. 10.D.nin 11.04.2005 tarih ve E. 2004/12712, K. 2005/1612 sayılı kararı, “Bir sözleşmenin “idari sözleşme” sayılabilmesi için, sözleşmenin taraflarından birinin kamu idaresi, kurumu yada kuruluşu olması; sözleşmenin kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili bulunması ve yönetime özel hukuk yetkilerini aşan yetkiler tanınması gereklidir.” Dn. 13.D.nin 27.11.2006 tarih ve E. 2005/5304,

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

- Sözleşmenin taraflarından en az birisi idare olması,
- Sözleşmenin konusu kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olması,
- Sözleşmede özel hukuku aşan hükümler bulunmasıdır⁴¹.

Söz konusu şartları uzlaşma müessesesi bakımından tek tek irdeleyecek olursak, sözleşmenin taraflarından birinin idare olduğu açıktır. Ancak taraflardan birinin idare olmasının bu sözleşmeyi “idari sözleşme” yapmayacağı da kuşkusuzdur⁴². İdari sözleşmeye özgü diğer şartların da sağlanması gerekmektedir. Bu bağlamda, sözleşmenin kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olmadığı da açıkça ortadadır. Ayrıca kanaatimizce, uzlaşma kurumu bakımından özel hukuku aşan hükümlerin bulunduğunu söylemek de güçtür. Çünkü, idare burada bir özel hukuk kişisi ile giriştiği pazarlık sonucu bir akit yapmaktadır. Tarafların iradelerinin uyuşması halinde, her iki taraf da bazı haklarını kullanmaktan vazgeçmek suretiyle belli fedakarlıklara katlanmakta, neticesinde belli faydalar elde etmektedir. Bu amaç doğrultusunda ise, bir tarafın diğerinin iradesini zorlaması ya da ona karşı daha üstün bir konumda olması söz konusu değildir. Kısaca, uzlaşma görüşmeleri sırasında hukuken vergi idaresi ile mükellef eşit konumdadır⁴³.

Uyuşmazlıkların idari yargıda görülmesi ise tamamen kanunun emridir. Zira, Vergi Hukuku sisteminin bir parçası olan uzlaşma kurumuna ilişkin sorunların da Vergi Hukukunun ihtilafların halli kurallarına göre çözülmesinde fayda olacağından, uyuşmazlıkların vergi mahkemeleri nezdinde değerlendirilmesi kanun tarafından öngörülen bir faydadır. Nitekim belli bir uzmanlık gerektiren vergi sorunlarının vergi konusunda uzmanlaşan hâkimlerce çözümleniyor olması da kararların daha isabetli oluşu bakımından önemlidir.

Uzlaşmanın karşılıklı irade beyanı ile oluşturulması sebebi ile, idare ile mükellefin aynı hukuki sonucu doğurmak amacıyla karşılıklı olarak açıkladıkları iradelerin uyuşması sonucu meydana gelen “idari sözleşme” olduğu

K. 2006/4486 sayılı Kararı.

⁴¹ Kemal GÖZLER, **İdare Hukuku**, Cilt: II, Ekin Yayınları, Bursa, 2003, s. 41.

⁴² “İdari yargının görev alanı; idare hukuku kuralları içinde, kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla, kamu gücü kullanılarak tesis edilen idari işlemler, idari eylemler ve idari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklar nedeniyle açılan davaların görüm ve çözümlenmesiyle sınırlıdır. Bir sözleşmenin idari sözleşme sayılabilmesi için sürekli bir kamu hizmetinin görülmesi amacını taşıması, taraflardan birinin idare olması ve kamu hukukuna özgü, kamu hukukundan doğan şart ve hükümlerin sözleşmede yer alması zorunludur”, Dn. 10. D.nin 11.04.2005 tarih ve E. 2004/12712, K. 2005/1612 sayılı kararı.

⁴³ EROL, s. 134.

iddia edilebilirse bile, uzlaşma bundan da farklıdır. Çünkü; bir sözleşmenin idari sözleşme olarak nitelendirilebilmesi için, sözleşmenin kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili olması ve idareye özel hukuk yetkilerini aşan yetkiler tanınması gerekmektedir⁴⁴. Uzlaşma ise, ne kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgilidir ne de idareye özel hukuk yetkilerini aşan bir yetki verilmesi söz konusudur⁴⁵. Yani; uzlaşma kurumunun, genel idari hizmetlerin yürütümü amacıyla idare ile yönetilenler arasında İdare Hukuku kurallarına göre akdedilen ve akdin idare edilen tarafına kimi kamu hizmetlerinin yürütümü görevi yanı sıra kamu gücü kullanma yetkisi de vermesi ile idarenin taraf olduğu diğer sözleşmelerden ayrılan idari sözleşme ile bir tarafının idare olması dışında hiçbir benzerliği bulunmamaktadır⁴⁶. Uzlaşmanın idarenin özel hukuk sözleşmelerine benzetilmesi de tam olarak isabetli değildir. Çünkü; idarenin özel hukuk sözleşmelerinin oluşumu özel hukuka tabidir. Oysa, uzlaşmada kamu hukukunun bir dalı olan Vergi Hukuku ilişkisi sonucu kurulan bir ilişki söz konusudur⁴⁷.

C. Sulh Akdi Olduğu Görüşü

Sulh, sözlük anlamı itibariyle barış, uzlaşma manasına gelmektedir⁴⁸. Doktrindeki bir diğer görüş de, uzlaşmanın hukuki nitelik bakımından “sulh akdi”ne benzediği yönündedir⁴⁹.

Medeni Yargıma Hukukunda karşımıza çıkan “sulh akdi”, tarafların birbirlerine fedakârlıkta bulunmak suretiyle, aralarındaki mevcut bir hukuki ilişki üzerindeki anlaşmazlığa son vermeleri için yaptıkları bir sözleşmedir. Sulh sözleşmesinin söz konusu olabilmesi için taraflar arasında mutlaka önceden bir hukuki ilişki bulunmalıdır⁵⁰. Söz konusu hukuki ilişki, bir uyuşmazlığın konusunu teşkil etmelidir. Uyuşmazlık, bir olaya veya bir olayın nitelendirilmesine ilişkin olabilir.

Sulh sözleşmesinin vukuu bulabilmesi için mutlaka dava açılmasına gerek yoktur. Sulh sözleşmesi ile amaçlanan, davayı önlemek veya açılmış olan da-

⁴⁴ Kemal GÖZLER, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s. 385.

⁴⁵ ŞENYÜZ, s. 191.

⁴⁶ CANDAN (2006), s. 260.

⁴⁷ ŞENYÜZ, s. 191.

⁴⁸ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, (Erişim) <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>, 01.04.2010.

⁴⁹ CANDAN (2006), s. 260.

⁵⁰ Haluk KONURALP, **Medeni Usul Hukuku**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, No:1706, Eskişehir, 2006, s. 124.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

vaya son vermektir⁵¹. Uzlaşma kurumunun doğasında da davayı önlemek ve açılmış olan davaya son verme amacı yatmaktadır. Nitekim VUK. Ek Madde 7/2 hükmünden⁵² uzlaşma kurumunun davaya son verme amacı açıkça anlaşılmaktadır. Hatta uzlaşma sonucunu vergi mahkemeleri nezdinde verilecek karardan daha üstün tutmuştur. Burada, taraflar arasında imzalanan bir sözleşmenin varlığı halinde, söz konusu sözleşme üstün tutulmaktadır.

Mükellef ve idare, uyuşmazlığı sona erdirmek için iradelerini beyan ederek ortak bir zemin üzerinde anlaşılır ve bu iradelerini uzlaşma tutanağı ile hayata geçirirler. Uzlaşma müessesesinin Medeni Yargılama Hukuku'ndaki sulh akdine benzediğine dair bu görüş taraftarlarından Turgut Candan'ın da ifade ettiği gibi; “*Genel idari hizmetlerin yürütümü amacıyla idare ile idare edilenler arasında İdare Hukuku kurallarına göre akdedilen ve sözleşmenin idare edilen tarafına kimi kamu hizmetlerinin yürütümü görevi yanında kamu gücü kullanma yetkisi de vermesiyle idarenin taraf olduğu diğer sözleşmelerden ayıran idari sözleşmeyle bir tarafın idare olması dışında hiçbir benzerliği olmayan uzlaşma anlaşmalarına “idari sözleşme” nitelemesinin yakıştırılması bize göre olanaklı değildir. Uzlaşma müessesini, bir akit türüne benzetmek gerekirse, Medeni Yargılama Hukuku'ndaki “sulh akdi” ne benzediği söylenebilir⁵³”.*

Ancak şunu unutmamak gerekir ki; sulh akdi, bir özel hukuk dalı olan Medeni Yargılama Hukuku'nda karşımıza çıkarmakta ve tamamen özel hukuk hükümlerine tabi iken; uzlaşmada kamu hukukunun bir dalı olan Vergi Hukuku ilişkisi sonucu kurulan bir ilişki söz konusudur⁵⁴.

D. Önödeme Olduğu Görüşü

765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 119. maddesinde düzenlenen ve kamu davasının açılmasını engelleyen, açılmış bir davada ise, davanın düşürülmesi sonucunu doğuran önödeme kurumu; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda da genel hükümleri düzenleyen Birinci Kitabın son maddesi olan 75. maddede⁵⁵

⁵¹ KONURALP, s. 124-125.

⁵² VUK. Ek Madde 7/2 : “*Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenemez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır*”.

⁵³ CANDAN (2006), s. 260.

⁵⁴ ŞENYÜZ, s. 191.

⁵⁵ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu MADDE 75: ÖNÖDEME

(1) Uzlaşma kapsamındaki suçlar hariç olmak üzere, yalnız adli para cezasını gerektiren veya

düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme, önödeme ile ilgili bazı yenilikler getirmiştir. Bu yeniliklerden en önemlisi; 765 sayılı TCK'nın 119. maddesinin

4. fıkrasında yer alan ve önödeme⁵⁶ önerisine uyulmaması nedeniyle yapılan yargılama sonunda mahkûm edilen kişi için cezanın yarı oranında artırılmasını öngören hükme, 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu'nda yer verilmemiş olmasıdır⁵⁷.

Biri Ceza Hukuku; diğeri Vergi Hukuku kavramı olan önödeme ve uzlaşma, kamu hukuku içerisinde karşımıza çıkmakta ve çeşitli benzerlikler arz etmektedir. Peki, hukuki niteliği açısından uzlaşmayı önödemeye benzetmek mümkün müdür? Bu soruya olumlu cevap vermek mümkün değildir. Şöyle ki; önödemede fail, peşinen ve tek taraflı olarak tespit edilmiş bulunan bir miktarı ödemeyi kabul veya reddetmektedir. Uzlaşmada ise, hakkında vergi cezası kesilen veya kesilecek olan mükellefin uzlaşma komisyonu ile pazarlık yapması söz konusudur⁵⁸. Diğer bir deyişle, önödemenin aksine, uzlaşma-

kanun maddesinde öngörülen hapis cezasının yukarı sınırı üç ayı aşmayan suçların faili;

a) Adli para cezası maktu ise bu miktarı, değilse aşağı sınırını,

b) Hapis cezasının aşağı sınırının karşılığı olarak her gün için yirmi Türk Lirası üzerinden bulunacak miktarı,

c) Hapis cezası ile birlikte adli para cezası da öngörülmüş ise, hapis cezası için bu fıkranın (b) bendine göre belirlenecek miktar ile adli para cezasının aşağı sınırını,

Soruşturma giderleri ile birlikte, Cumhuriyet savcılığınca yapılacak tebliğ üzerine on gün içinde ödendiği takdirde hakkında kamu davası açılmaz.

(2) Özel kanun hükümleri gereğince işin doğrudan mahkemeye intikal etmesi halinde de fail, hakim tarafından yapılacak bildirim üzerine birinci fıkra hükümlerine göre saptanacak miktardaki parayı yargılama giderleriyle birlikte ödendiğinde kamu davası düşer.

(3) Cumhuriyet savcılığınca madde kapsamına giren suç nedeniyle önödeme işlemi yapılmadan dava açılması veya dava konusu fiilin niteliğinin değişmesi suretiyle madde kapsamına giren bir suçta dönüşmesi halinde de yukarıdaki fıkra uygulanır.

(4) Suçla ilgili kanun maddesinde yukarı sınırı üç ayı aşmayan hapis cezası veya adli para cezasından yalnız birinin uygulanabileceği hallerde ödenmesi gereken miktar, yukarıdaki fıkralara göre adli para cezası esas alınarak belirlenir.

(5) Bu madde gereğince kamu davasının açılmaması veya ortadan kaldırılması, kişisel hakkın istenmesine, malın geri alınmasına ve müsadereye ilişkin hükümleri etkilemez.

⁵⁶ Bkz. Özkan GÜLTEKİN, "Yeni Türk Ceza Hukukunda Önödeme ve Uygulaması", Ceza Hukuku Dergisi, Yıl:2, Sayı:5, Aralık, 2007.

⁵⁷ Önödeme kurumu bakımından bir diğer yenilik olarak, 01/06/2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile Ceza Usul Hukukumuzdaki yerini almış olan iddianamenin iadesi kurumunu düzenleyen 5271 sayılı CMK'nın 174. maddesinin 1. fıkrasının c bendi gösterilebilir. Buna göre; önödemeye tâbi olduğu soruşturma dosyasından açıkça anlaşılabilir işlerde, önödeme usulü uygulanmaksızın düzenlenen iddianamenin Cumhuriyet Başsavcılığına iadesine karar verilir. Ayrıca yeni düzenlemede, bir Ceza Usul Hukuku müessesesi olan uzlaşma kapsamındaki suçlar da önödeme kapsamı dışında tutulmuş olup, bu uygulama ile önödemenin kapsamının, yeni Türk Ceza Kanunu'ndaki yerinin daraltıldığı söylenebilir.

⁵⁸ ŞENYÜZ, s. 191.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

da peşinen bir ön kabul söz konusu değildir. Tarafların iradelerinin uyuşması halinde, her iki taraf da bazı haklarını kullanmaktan vazgeçmek suretiyle belli fedakarlıklara katlanmakta, neticesinde belli faydalar elde etmektedir. Bu amaç doğrultusunda ise, bir tarafın diğerinin iradesini zorlaması ya da ona karşı daha üstün bir konumda olması söz konusu değildir. Kısaca, önödemenin aksine uzlaşma görüşmeleri sırasında hukukten vergi idaresi ile mükellef eşit konumdadır⁵⁹. Dolayısıyla, hukuki niteliği açısından uzlaşmayı Ceza Hukukundaki önödemeye benzetmek de mümkün değildir.

E. Değerlendirmemiz

Kanun koyucu, bazı müesseseleri vergi sistemi içine yerleştirirken bu kurumların hukuki niteliğinden evvel pratik faydalarını ve iktisadi olgularını dikkate almaktadır. Nitekim, devletin egemenlik gücüne dayanılarak, mükelleften alınan vergi, hazineye intikal edecek olan iktisadi bir değerdir. Mükellef, kâr kaybına neden olacak bu iktisadi değeri vermemek ya da az vermek iradesine sahipken, idare de bu iktisadi değeri kolay ve kısa yoldan elde etme çabası gösterecektir. Kişilerin malvarlığına müdahale eden devlet, iyi niyetle ve en az zararla tahsil etmeye çalıştığı vergileri alabilmek için elbette bazı kolaylıklar sağlamak zorundadır. Vergi Hukuku kapsamında sağlanan söz konusu kolaylıklardan birisi de uzlaşma kurumu olarak hayat bulmaktadır.

Vergi Hukuku, kendi kuralları ve sistemi ile hukuk âleminde önemli bir yere sahiptir. Bir kamu hukuku dalı olarak Vergi Hukuku, diğer kamu hukuku dallarının yanı sıra özel hukuk ile de yakın ilişki içerisindedir. Vergi Hukukunun diğer kamu hukuku dallarıyla ya da özel hukukla olan ilişkisi, onun bağımsız bir disiplin oluşuna engel teşkil etmez. Çünkü Vergi Hukukunun, bir kamu hukuku dalı olmasının yanı sıra kendine özgü kurumları, kuralları ve terminolojisi ve amaçları mevcuttur. İşte, Vergi Hukukunun kendine özgü kavramları, kuralları ve terminolojisi olması hasebiyle bağımsız bir disiplin oluşundan kaynaklı ve yukarıda açıklamaya çalıştığımız gerekçelerle, uzlaşma görüşmeleri sonucu mükellef ve idare arasında imzalanan sözleşme, ne İdare Hukukunda karşımıza çıkan idari bir sözleşmedir ne de özel hukuktaki sulh akdidir. Uzlaşma sözleşmesi, isimsiz sözleşmeler sınıfında değerlendirilmesi gereken, sui generis⁶⁰, kendine özgü niteliği ve özellikleri olan bir sözleşmedir. Sonuç olarak; uzlaşma için, bağımsız bir hukuk dalı olmasının

⁵⁹ EROL, s. 134.

⁶⁰ Adnan GERÇEK, *Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 132.

açık bir göstergesi olarak, Vergi Hukukunun kendine özgü bir müessesesidir⁶¹ demenin ve bu şekilde anlamlandırmanın en isabetli yaklaşım olduğu kanaatindeyiz.

III. TEMEL VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN UZLAŞMA MÜESSESESİ

Hukuk teorisi bakımından uzlaşma müessesesi bugün dahi tartışmalı bir konudur. Tartışmaların temelinde ise, devletin vergilendirme yetkisinin pazarlık konusu yapılması, vergi adaletinin zedelenmesi, mükelleflere ödün verilmesi, vergilerin kanuniliği ilkesine ve eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmesi gerekçeleri yatmaktadır. Liberal yaklaşımların etkisiyle ABD’de uzlaşma müessesesinin tarhiyat öncesi ve sonrasında uygulanmasının vergilerin kanuniliği ilkesi ile çelişmediği kabul edilse de; sosyal anlayışların yaygınlığı sebebiyle Almanya’da “verginin kanuniliği ilkesini zorlayan bir kurum olarak” uzlaşma müessesesi, Alman Anayasa Mahkemesi tarafından 1997 yılında anayasaya aykırılığı gerekçesiyle kaldırılmıştır⁶².

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Tarhiyat Öncesi Uzlaşma müessesesini düzenleyen EK 1-11.maddelerinde kanun gerekçesi olarak “Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel gidilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır” denilmektedir. Kamu alacağının daha hızlı, daha az maliyetle ve vergi de istenen tahsilatın ihtilaf konusu yapılmadan tahsil edilmesi gibi yararları karşısında vergi mevzuatımızda 1963 yılından beri uzlaşma müessesesi güçlü bir şekilde uygulanmaya gelmiştir. Vergi idaresinin neden uzlaşma yolunu seçtiği istatistiki verilere baktığımızda daha net ortaya çıkmaktadır. Bunlardan en önemli olanı yargıya intikal eden vergi inceleme raporlarının %80-95’i mükellef lehine sonuçlanması ve bu nedenle idarenin istenen hedefe ulaşamadığı ve buna karşın her vergi incelemesinin %70-80’inin uzlaşma aşamasında çözümlendiği dikkate alındığında uzlaşmanın vergi idaresi açısından önemi anlaşılmaktadır.

⁶¹ ŞENYÜZ, s. 191.

⁶² ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN (2005), s. 170.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

Ancak şunu unutmamak gerekir ki; normlar hiyerarşisine göre, Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla kişilere kanunlarla hak ve yükümlülükler getirilebilir. Nitekim Anayasanın 73. maddesi hükmü gereğince de vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulabileceği açıktır. Dolayısıyla, uzlaşma komisyonlarına devletin alacağı üzerinden indirim yapma yetkisi verilmesi, Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Vergisini zamanında ödeyen mükellefe tanınmayan indirim imkânı da, vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükellefe tanındığından Anayasanın eşitlik ilkesine de aykırıdır. Söz konusu aykırılığın gerekçelerini temel vergilendirme ilkeleri yönünden ayrıntılı olarak inceleyelim:

1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Yönünden Uzlaşma Müessesesi

Tarihimiz boyunca egemen güçler tarafından getirilen aşırı mali yükümlülüklerin savaş ve isyanlara yol açtığı bilinmektedir. Bu nedenle, kanunilik ilkesi bu korunmanın bir parçası olarak 1215 tarihli Magna Carta'ya kadar uzanmaktadır⁶³.

1982 Anayasası'nın cumhuriyetin niteliklerini gösteren 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Genel tanımı itibariyle hukuk devleti, tüm işlem ve eylemlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, yönetilenlere hukuki güvenceler sağlayan ve hukuk kurallarının sadece yönetilenlerin değil yönetenlerin de bağlı olduğu, insan haklarına saygılı bu bağlamda temel hak ve özgürlükleri koruyucu devlettir⁶⁴.

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfilığe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz kanunilik ilkesidir. Ancak vergilerin kanunla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, kanunilik ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine uygunluğunun sağlanması da gerekir⁶⁵. Diğer bir anlatımla, hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilke-

⁶³ ÇELİK, s. 529.

⁶⁴ Mehmet OFLAZ, "Hukuk Devletinin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukuku'nda İfade Ettiği Anlam", *Yaklaşım*, Temmuz 2005, s. 151.

⁶⁵ Anayasa Mahkemesi'nin (AYM'nin) 15.10.2009 tarih, 2006/119 E., 2009/145 K. sayılı Kararı 08.01.2010 tarihinde 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Vergilerin kanunlara dayalı olması, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olmasının yanı sıra vergilerin meşruiyetini de sağlamaktadır⁶⁶.

Bu nedenle, vergilerin kanuniliği ilkesi, Anayasanın 73. maddesinde düzenlenmek suretiyle anayasal bir ilke haline gelmiştir⁶⁷. Anayasanın 73. maddesindeki düzenleme ile, Anayasanın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir. Anayasanın bu maddesi ile kanunilik ilkesinin açıklaması yapılmış, aynı zamanda idarenin bireyler karşısında yetkileri de sınırlandırılmıştır.

Kanunilik ilkesinin getiriliş amacı, Anayasa'nın devlete tanıdığı vergilendirme yetkisinin, sınırlı olarak kullanılmasını sağlamaktır. Anayasa her çeşit mali yükümlülüğün yasayla konulması, değiştirilmesi, kaldırılmasını emrederken devletin keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı hareket etmesini önleyici bir amaç güttüğüne şüphe yoktur⁶⁸. Bu sebeple, vergilendirme işlemleri kanunlara uygun olmalı, vergi idaresi ve görevleri kanunla düzenlenmeli ve bu işlemlere karşı yargı yolu açık olmalıdır⁶⁹.

Anayasaya göre vergi miktarları ve cezaları ancak kanunla belirlenebilir. Sadece; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir. Uzlaşmada ise, Bakanlar Kurulu'na bile tanınmayan bu yetki, idarenin temsilcisi sıfatını taşıyan Uzlaşma Komisyonlarına tanınmıştır. Uzlaşma Komisyonları bu yetkiyi, Vergi Usul Kanunu'ndan almaktadır. Burada tartışma konusu olan, kanunlarla getirilen vergi ve cezalarda indirim yapma hakkının, idareye kanunla tanınıp tanınmayacağıdır.

⁶⁶ Miraç ÇELİK, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği ve Kurumun Anayasada Yer Alan Bazı Vergi Hukuku İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin Fakültelerine Armağanı, **Mecmua**, Ankara 2008, s. 530.

⁶⁷ Anayasanın 73. maddesine göre;
"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

⁶⁸ Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1982, s.7.

⁶⁹ Erdal SÖNMEZ-Garip AYZAZ, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat 1999, s. 53.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

Uzlaşma komisyonlarına tanınmış olan takdir yetkisi, Anayasa'nın 73. maddesine tamamen aykırı durumdadır. Uzlaşma kurumu ile yasalara göre doğmuş olan bir vergi alacağı idarenin takdir yetkisi doğrultusunda alınmaktadır. Bu durum, kanuni idare ilkesine⁷⁰ de aykırılık oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle, bağlı yetkilerle⁷¹ donatılmış olan idare vergi yasalarına göre doğmuş olan vergi alacağını almama bakımından takdir yetkisine sahip olmaktadır ve bu husus kanunilik ilkesine aykırıdır. Ayrıca, vergiyi doğuran olay ile doğan ve tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından feragat, mükellef ile idare arasındaki ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı düşmektedir⁷².

Uzlaşma Komisyonunun mükellefle anlaşması sonucu vergi miktarının, cezasının tayini söz konusu olmaktadır. Bunun özünde vergi ile ilgili bir sözleşme olduğu, komisyon ile vergi mükellefinin uzlaşmasının, İdare Hukuku anlamında bir idari sözleşme değil, ancak sözleşme benzeri olarak nitelendirilebileceği ve bu nitelemenin de Anayasa'nın 73. maddesindeki "verginin kanuniliği ilkesi" ve 38. maddesindeki "suçta ve cezada kanunilik ilkesi" birlikte değerlendirildiğinde açıkça Anayasaya aykırılık taşıdığı da yapılan yorumlardan biridir⁷³. Çünkü; idare, uzlaşma yolunda yaptığı bir tür sözleşme ile vergi borcu aslının bir kısmından vazgeçtiği için bu durumdan dolayı olarak vergi cezası da etkilenmektedir. Oysa, suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlar tarafından ve ancak kanunla ortadan kaldırılabilir. Bunun dışında idarenin dolaylı da olsa takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, suçta ve cezada kanunilik ilkelerine de açıkça aykırılık oluşturmaktadır.

Vergi konusunu oluşturan işlemlerin kanunla düzenlenmesindeki amaç, öncelikle mükellefi korumak ve idarenin keyfi davranışlarını önlemektir⁷⁴.

⁷⁰ Kanuni idare ilkesi, idareye ve faaliyetlerine kanunun ve bu arada genel hukuk ilkelerinin egemen olması anlamına gelir, GERÇEK, s. 9.

⁷¹ İdare düzenlenen hukuk kuralı gereğince belirli şartlarda belirli bir işlemde bulunmak zorundaydıysa bağlı yetki söz konusudur, GERÇEK, s. 7.

⁷² KARAKOÇ, s. 40.

⁷³ Nihal SABAN, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV), İstanbul, 2000.

⁷⁴ "1961 Anayasasının 61. Maddesinin son fıkrasına göre (f.2) vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur. Anayasa koyucunun her çeşit mali yükümlerin kanunla koyulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin gereğini götüğüne kuşku yoktur. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükle belli ettirerek bir mali yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla koyulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin yükümlülere, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup; oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve mükellefler bakımından belirliliğine hizmet etmektedir. Hukuki güvenlik ilkesiyle de arasındaki sıkı bağlantı dolayısıyla mükelleflere güven veren bu ilke, vergi idaresinde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir vatandaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır⁷⁵. Anayasa Mahkemesi kararlarında, kanunla düzenlenmesi gereken hususların sadece vergi miktarları ile sınırlı olmadığını, vergi yükümlüsünün vergi ödevleri ile ilgili hususların çerçevelerinin mutlaka kanunla düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir.

Kanunilik ilkesine aykırılık, en çok tarhiyat öncesi uzlaşmada ortaya çıkmaktadır. Çünkü henüz vergi tarh etmeden pazarlık konusu yapılmaktadır. Bu durumun izahı mümkün değildir. Zira, yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi alacağının bir kısmından feragati, bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Vergiler alanında idare bağlı yetkilerle donatılmış olup, kanun gereğince doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almamazlık edemez. Diğer bir ifadeyle, vergi hususunda ilke olarak idarenin takdir yetkisi mevcut değildir⁷⁶. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi özellikle bu boyutuyla eleştiriye açıktır.

Bakanlar Kurulu'na bile sınırlı ölçülerde ve belli şartlarda verilen takdir yetkisinin, Uzlaşma Komisyonlarına neredeyse sınırsız olarak tanınması vergilerin kanuniliği ilkesini açık şekilde ihlal etmekte ve Anayasa'ya da aykırı-

*yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle Kanunla düzenlenmelidir”, AYM Kararı, E. 1997/109, K. 1997/131, T. 29.11.1997, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi sy. 15, s. 568-574., Bkz, DİBGK'nun 02.07.1985 tarih ve E. 1985/5, K. 1985/4 sayılı kararı “Kanun'un gerekçesinde uzlaşma'dan amacın vergi uyumsuzluklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması, mükellefle idare arasında vergi yönünden ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek çözüme bağlanması olduğu ifade edilmektedir. Kanunun amacı göz önünde tutulduğunda, takdir komisyonlarınca takdir olunan bir matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve buna ilişkin olarak kesilen ceza üzerine yapılan uzlaşmanın söz konusu matrahla ilgili anlaşmazlığın tüümüyle kesin olarak ortadan kaldıracağı kabul edilmelidir.”, Mehmet KÜÇÜKKAYA-Gökçe SARISU, “Vergi İhtilaflarında Uzlaşmanın Vergiselliği”, **Yaklaşım**, Mayıs 2008, Sayı: 185.*

⁷⁵ AYM'nin 15.10.2009 tarih, 2006/124 E., 2009/146 K. sayılı Kararı 08.01.2010 tarihinde 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁶ ÖNCEL-KUMRULU- ÇAĞAN (2005), s. 171.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

lık teşkil etmektedir. Ayrıca uzlaşmada, vergi idaresi ve mükellef karşı karşıya gelmekte ve yapılan pazarlıklar sonucunda vergi miktarı ve cezalarda indirim söz konusu olabilmektedir. Bu özelliği sebebiyle de uzlaşma kurumu, devletin egemenlik gücünü “pazarlık konusu” yapması bakımından eleştirilmiştir⁷⁷. Özetle, anayasal bir ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesi bağlamında uzlaşma kurumu oldukça tartışmalı bir kurumdur.

2. Eşitlik, Genellik ve Mali Güce Göre Vergilendirme İlkeleri Yönünden Uzlaşma Müessesesi

1982 Anayasası'nın 2. maddesinde; “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir” hükmü yer almış olup, Hukuk Devleti İlkesi Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararları ile tanımlanmış ve somut karakter kazanmıştır⁷⁸.

Hukuk devleti ilkesinin gerekleri kapsamında devletin aynı ya da benzer durumlarda olan kişi ve olaylar hakkında eşit davranması gerekmektedir. Hukukun temel ilkeleri arasında yer alan eşitlik ilkesine, Anayasa'nın 10.

⁷⁷ Oğuz ÇETİNKAYA, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, Legalis Platform, (Erişim) <http://www.legalisplatform.net>, 10.10.2008.

⁷⁸ AYM'nin 25 Mayıs 1976 tarih ve K. 1976/28 sayılı Kararında; “Hukuk devleti; insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uygun, bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir”, 27 Mart 1986 Tarih ve E.1985/31, K. 1986/11 sayılı Kararında; “Hukuk devleti, her eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlarından kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir”. 21 Haziran 1991 tarih ve K.1991/17 sayılı Kararında; “Hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve düzeni sürdürmekle kendisini yükümlü sayan, bütün davranışları hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlet demektir”, 12 Kasım 1991 tarih ve K. 1991/43 sayılı Kararında; “Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzenin gerçekleşmediği bir ortamda hukuk devletinden söz edilemez”, 01 Temmuz 1998 tarih ve K.1998/45 sayılı Kararında; “Hukuk Devleti” insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlettir. Böyle bir düzenin kurulması, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve özgürlüklerin, Anayasal güvenceye bağlanmasıyla olanaklıdır” ifadelerine yer vermiştir.

maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” denilmektedir. Bu kural, birbiri ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemekte bu bakımdan önem arz etmektedir.

Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır⁷⁹. Anayasa Mahkemesi’nin pek çok kararında vurgulandığı gibi, Anayasa’nın 10. maddesinde ifade edilen kanun önünde eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmemekle birlikte, kanunların uygulanmasında birbiriyle aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir.

Eşitlik ilkesi, genellik ilkesi ile birlikte 18. yüzyıldan başlayarak geliştirilen geleneksel vergilendirme ilkeleridir. Eşitlik ilkesinin maddi ve şekli anlamı bulunmaktadır. Şekli anlamdaki eşitlik ilkesi, hiçbir kişisel özellik dikkate alınmaksızın kanunların tam anlamıyla ve tarafsız bir şekilde uygulanmasıdır. Maddi anlamda eşitlik ilkesi ise, aynı durumda bulunanların aynı işleme tabi tutulmasıdır. Eşitlik ilkesinin maddi anlamı, kişilerin çeşitli özelliklerine göre sınıflandırılmalarını ve buna göre farklı muameleye tabi tutulmalarını gerektirmektedir⁸⁰.

Şunu unutmamak gerekir ki; kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Hatta bunların durumu ve konumlarındaki özellikleri, kimi kişi ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda, vergi mevzuatımızda çeşitli nedenlerle (sosyal, ekonomik, kültürel vb.) istisnalar ve muafiyetlere yer verildiğini görmekteyiz. Söz konusu kolaylıkların, eşitlik ilkesine aykırı olduğu söylenemez.

⁷⁹ AYM’nin 07.03.1989 tarih ve E. 1989/1, K. 1989/12 sayılı kararı, 05.07.1989 tarih ve 20216 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁰ Abdullah TEKBAŞ, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396, Ankara, 2009, s. 225.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

“Kanun önünde eşitlik ilkesi”, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür⁸¹. Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesinin çiğnenmemesi için, aynı hukuksal durumlar aynı; ayrı hukuksal durumların ayrı kurallara bağlı tutulması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, kişisel durumları ve nitelikleri özdeş olanlar arasında, konulan kurullarla değişik uygulamaların yapılmaması gerekmektedir⁸².

Doktrinde uzlaşma müessesesi lehinde görüş bildiren yazarlar da mevcuttur. Söz konusu görüş taraftarlarına göre; *devlet alacağına kısa yoldan temin edilerek hazineye aktarılması amacı hiçbir zaman unutulmamalıdır. Uzlaşma kurumu da bu amaca hizmet etmektedir. Eşitlik ilkesi nezdinde bazı sakatlıklar doğuracağı gerçeği açıktır. Ancak, mükelleflere sağladığı kolaylıklar vardır ve bunlar uzlaşma kurumuna rağbet edilmesinin nedenidir*⁸³. *Bugün zor durumda kalarak vergi borcunu ödemeyen/ödeyemeyen mükellef, uzlaşma kurumunun sağladığı kolaylıklar sayesinde bu iktisadi değeri ödemektedir. Bu husus, piyasanın canlanması bakımından oldukça önemlidir. Unutulmamalıdır ki, vergi borcunu bugün dürüst ve düzenli olarak ödeyen mükellef, yarın yaşadığı ekonomik sıkıntılar nedeniyle ödeyememe durumunda kalabilir. Bu noktada, uzlaşma kurumu onlar nezdinde de fayda sağlayıcı bir unsur olarak gündeme gelecektir ve eşitlik ilkesinden beklenen amaç asıl o zaman gerçekleşmiş olacaktır.*

Ancak, şunu net şekilde ifade etmeliyiz ki; kanun önünde her durumda aynı olan iki mükelleften biri, uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilmektedir. Böyle bir durumda ise, vergide anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olmaktadır. Aynı durumdaki mükelleflerin her ikisinin de uzlaşma yoluna başvurup birisinin uzlaşmaması ihtimalinde de eşitlik ilkesi açısından yine sakıncalı bir durum söz konusu olacaktır. Eşitlik ilkesinin özünde eşitler arası eşitliğin uygulanması yatmaktadır. Bu bakımından incelendiğinde, uzlaşma kurumu tüm mükelleflere tanınmış bir haktır. VUK’ un Ek 1. maddesinde belirtilen şartlardan birinin vukuu bulması halinde bütün mükellefler uzlaşma talebinde bulunarak, idare ile pazarlık yapma imkânına sahip olacaktır. Ancak uzlaşma, vergisini zamanında ödemeyen mükellefe, bu verginin öden-

⁸¹ AYM’nin 15.12.2006 tarih ve E. 2006/111, K. 2006/112 sayılı kararı, 30.12.2006 tarih ve 263921 sayılı 5. Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸² AYM’nin 15.10.2009 tarih, 2006/119 E., 2009/145 K. sayılı Kararı 08.01.2010 tarihinde 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007 Faaliyet Raporu, Gelir İdaresi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Nisan, 2008.

mesi konusunda pazarlık yapma şansı sağlarken, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefe bu şansı tanımamakta⁸⁴ ve iyi niyetli mükellef ile vergisini zamanında ödemeyen mükellef arasındaki rekabet eşitliğini bozmaktadır. Bu durum ise, vergilerin tam ve zamanında ödenmesi olgusunda mükellefi caydıracak önemli bir ayrıntıdır.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörmektedir. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçleri ölçüsünde katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "malî güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturmaktadır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade etmektedir. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirmektedir. Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle, vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî gücün göstergelerin gelir, servet ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Bu üç unsurun vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için mükelleflerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Kanun koyucunun vergilendirmede kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekmektedir. Nitekim Anayasa'nın 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilmiştir. Bu hükme göre;

- 1) Herkes vergi ödeyecektir,
- 2) Vergi mali güce göre ödenecektir.

Söz konusu hüküm, hukuk devletinin gereklerine uygun olarak, vergilendirmenin temel ilkelerinden genellik ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini işaret etmektedir. Uzlaşma yoluyla, mali gücü aynı olan mükellefler hakkında farklı uygulama yapılması ise, söz konusu ilkeleri içermekte olan 73. maddeye aykırı düşmektedir. Bir hukuk devletinde anayasal ilkelerin herhangi bir mazerete sığınarak çiğnenmesine göz yumulamaz iken uzlaşma;

⁸⁴ KARAKOÇ, s. 40.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

anayasada düzenlenmiş bulunan eşitlik, genellik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini açıkça ihlal etmektedir.

SONUÇ

Vergi mükellefleriyle vergi idaresi arasında çeşitli sebeplerle ortaya çıkan ihtilafların yargı yoluna başvurulmadan çözümü için vergi mevzuatımızda düzeltme, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah uygulamaları gibi farklı araçlar öngörülmüştür. İşte uzlaşma, bu araçlardan biridir ve günümüzde çok sık başvuru alan bir Vergi Hukuku müessesesidir.

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesine hizmet eden bir kurumdur. Çünkü uzlaşma, tarhiyat yada ceza kesme şeklinde tesis edilen yada edilecek olan idari işlem nedeniyle idare ile mükellef yada ceza muhatabı arasında ortaya çıkan anlaşmazlığın karşılıklı olarak görüşülüp anlaşılacak daha başlangıç aşamasında ortadan kaldırılmasını esas almaktadır. Bu amacının arkasında, genel olarak, uzun bir sürece yayılı olan vergi mükellefiyeti ilişkisinin idare ve mükellef arasında zedelenmeden sürdürülmesi düşüncesi yatmaktadır. Diğer yandan, vergilendirme sürecinin yargı aşamasına intikal etmesi, hem idare hem de mükellef açısından iş yükü ve maliyet anlamında ekonomik külfetler doğurmasının yanı sıra, mükellef için psikolojik anlamda da uzun ve sıkıntılı bir süreç oluşturmaktadır. Uzlaşma, bu yönü ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile hukuken varlık kazanan vergi alacağının idare eliyle tutar ve mükellef boyutuyla belirginleştirilip tahsil edilerek Hazineye aktarılması sürecinde usul ekonomisini ön plana çıkararak, vergilemenin en az maliyetle yapılmasına aracılık etmektedir⁸⁵.

Diğer bir anlatımla, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinin, hem mükellef hem de idare nezdinde pek çok faydası bulunmaktadır. Konuya mükellef açısından baktığımızda mükellef, uzlaşmanın vaki olması halinde, normalde ödeyeceği cezanın önemli bir bölümünden, vergi aslının ve gecikme faizinin ise bir bölümünden kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca, dava açma yoluna gitmesi halinde söz konusu olacak emek ve zaman kaybından, avukatlık giderlerinden de kurtulma şansına sahip olmaktadır. İdare ise, şayet mükellef dava açar ve kazanır ise, belki de hiç tahsil edemeyeceği vergiyi ve cezayı kısmen de olsa tahsil etme imkanına uzlaşma müessesesi sayesinde

⁸⁵ Usul ekonomisi, bir anlamda, hukuken varlık kazanan vergi alacağının fiilen tahsil edilme sürecine kadar uygulanacak idari prosedür içinde en hızlı, etkin ve doğru yöntemin kullanılmasını ifade etmektedir. Bkz. Ahmet KUMRULU, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, 1989, Sayı:72-73, s. 8-26.

kavuşmaktadır. Uyuşmazlık son bulmakta, mükellef bakımından olduğu gibi idare de davayla ilgili emek ve zaman kaybından, davaya dair çeşitli masraflardan kurtulmaktadır.

Nitekim, uygulamaya bakıldığı zaman, Türkiye’de uzlaşma müessesesinin; kamu alacağının erken tahsil edilebilmesi, vergi uyuşmazlıklarının yargı yerlerine intikalinin azaltılması sayesinde vergi yargısının iş yükünün azaltılması, diğer taraftan yargı yoluna kıyasla uyuşmazlıkların idari aşamada daha hızlı bir şekilde çözülmesi, vergi idaresince tesis edilen idari işlemlere mükellefler nezdinde de destek sağlanması gibi faydalarının mevcut olduğunu söylemek mümkündür. Yani uzlaşma için, idari işlem olarak tarhiyatın ya da vergi kurallarına aykırı davranışlar açısından yaptırım aracı olan vergi cezasının, muhatapları olan tarafların da itiraz görüş ve açıklamalarını ileri sürmesi çerçevesinde idarenin idari işlemi gözden geçirme sürecidir, demek mümkündür. Bunun dışında, vergi davasının kaybedilmesi halinde, mükellef ve ceza muhataplarının mahkeme masrafları ve gecikme faizi yükünün endişesinden kurtulması olgusu da uzlaşma müessesesinin yaygın şekilde tercih edilmesinin bir diğer sebebini oluşturmaktadır.

Ancak, uzlaşma kurumunun sağladığı faydalardan bahisle, madem kamu alacağının biran evvel tahsili en temel amaç ise, uzlaşma hükümlerinde yer alan kaçakçılık hallerinde uzlaşma olamayacağına dair kural, bu fiilleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir. Zira, düzenlemenin temel amacının cezalandırmak değil, mükellefi kazanmak ve aynı zamanda devletin de hızlı tahsilat yapabilmesi olmasından dolayı, kazanılacak mükelleflerin önüne engel konulmamalı, borçlarını ödemeleri kaydıyla bu mükellefler de kapsama dahil edilmelidir. Yine doğrultuda olmak üzere, uzlaşmadan beklenen faydalar nazara alındığında, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran bir mükellefin uzlaşma sağlanamadığı takdirde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramamasının da tutar yanı bulunmamaktadır.

Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve devletin kamusal ihtiyaçlarını karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi Hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa’nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, devletin vergilendirme yetkisi; vergide kanunilik, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Anayasa’nın

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

10. maddesinde düzenlenen eşitlik de, vergide kanunilik, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ilkeler arasındadır. Oysa yukarıda belirtilen faydalarına rağmen uzlaşma müessesesi, vergilendirmenin temel ilkeleri olan kanunilik, eşitlik, adalet, mali güce göre vergilendirme, genellik ilkeleri yönünden çeşitli sakıncaları bünyesinde barındırmaktadır.

Kanunilik ilkesiyle bağlantılı olarak şunu da açıkça ifade etmekte fayda vardır ki; idare uzlaşma yolunda yaptığı bir tür sözleşme ile vergi aslının bir kısmından vazgeçtiği için bu durumdan dolayı olarak vergi cezası da etkilenmektedir. Ceza Hukukunun temel ilkelerinden olan suçta ve cezada kanunilik ilkeleri gereğince; suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlar tarafından ve ancak kanunla ortadan kaldırılabilir. Bunun dışında idarenin dolaylı da olsa takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, suçta ve cezada kanunilik ilkelerine de açıkça aykırılık oluşturmaktadır. Uzlaşma müessesesinin suçta ve cezada kanunilik ilkeleri noktasında da Anayasayı ve Türk Ceza Kanunu'nu ihlal ettiği açıktır.

Uzlaşma kurumuna uzlaşma komisyonlarının çalışma esasları bakımından da eleştiri getirmek mümkündür. Uzlaşma komisyonlarının oluşumuna ilişkin düzenlemelere bakıldığında, uzlaşma komisyonlarının idari birer kurul olduğu, Kurulun vergi ve cezalarla ilgili uzlaşma yetkisinin Maliye Bakanlığınca belirlendiği ve Kurulun çalışma esasları ile ilgili bazı kurallar VUK' ta yer almasına rağmen Kurulların çalışmasının denetimi ile ilgili herhangi bir düzenlemenin olmadığı göze çarpılmaktadır. İdari bir kurul olarak nitelendirilen uzlaşma komisyonlarının işlemlerinin, çalışmalarının objektifleştirilmesi ve denetime açık olması, gerek kamuda saydamlık ve şeffaf yönetim, gerekse bilgi edinme hakkı açısından önemlidir. Bu bağlamda, özellikle Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun faaliyet sonuçlarının, uzlaşılan anapara ve cezalara ilişkin tutarlar gibi hususlar açısından, faaliyet raporları ile kamuoyu bilgisine sunulmalıdır. Böylelikle, hem kamuda şeffaflık sağlanacak hem de Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde söz konusu bilgilere ulaşmak isteyenlerin olması durumunda gereksiz yazışmalar önlenebilecektir.

Bütün faydalarına rağmen uzlaşma kurumunun sınırsız biçimde uygulanması, vergilerin kanuniliği, vergi yükü önünde eşitlik ve vergilendirmede adalet ilkelerini zedeleyerek, vergiye dair ödevlerin zamanında yerine getirilmesini özendirilmektedir. Zira; sınırsız bir uzlaşma imkanının bulunmasının, vergiye dair ödevlerini zamanında yerine getirmeyen vergi mükelleflerini, söz

Arş. Gör. Elif YILMAZ

konusu ödevleri zamanında ve gerçeğe uygun olarak yerine getiren dürüst mükelleflere oranla daima karlı kılacağı şüphesizdir. Yani; vergi idaresi ile uzlaşan vergi mükellefi, zamanında vergi ödevlerini yerine getirmemiş olması dolayısıyla daha az vergi ödeyerek ödüllendirilmiş olacaktır. Sonuçta, vergi mükelleflerinin vergi ödevinin kutsallığına olan inançları sarsılmakta ve mükellefler vergi kaçırmaya özendirilmektedirler. Bu sonuçtan en çok kamunun zarar göreceği ise açıktır.

Uzlaşma müessesesine yönelik olarak getirilebilecek en önemli eleştirimiz ise, bir hukuk devletinde en kutsal haklardan olan dava hakkının pazarlık konusu yapılması ve peşinen bu haktan feragat edilmesidir. Diğer yandan, devlet egemenliğinin en temel göstergelerinden olan vergilendirme yetkisini pazarlık konusu yapan vergi idaresinin de, mükellefin katlandığı bu fedakarlığa karşılık olarak vergilendirmede hata yaptığını peşinen kabul ettiğini söylemek de yanlış olmayacaktır. Bu durumun kabul edilir bir yanı bulunmamaktadır.

Bir hukuk devletinde anayasal kuralların, ilkelerin herhangi bir mazerete sığınarak sarfinazar edilmesi kabul edilemez. Dolayısıyla, kanaatimiz odur ki; başta Anayasa olmak üzere, vergilendirmenin en temel ilkelerini ve bir hukuk devletindeki en temel haklardan olan dava hakkını açıkça ihlal eden yapısı sebebiyle uzlaşma müessesesi kaldırılmalıdır.

KAYNAKÇA

- ACAR, Fatih: “Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 171, Aralık 2002.
- ATAY, E. Ethem: **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.
- BAŞARAN, Funda: “Keyfilik Yaratıcısı Mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcısı Mı? Sorgudaki Kurum: Uzlaşma”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 91, Temmuz 2000.
- CANDAN, Turgut., “Uzlaşma I”, **Maliye Postası**, Yıl: 13, Sayı: 271, 15.12.1991.
- CANDAN, Turgut: **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- CANDAN, Turgut: **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz, 2006.
- ÇAĞAN, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÇELİK, Miraç: “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği ve Kurumun Anayasada Yer Alan Bazı Vergi Hukuku İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin Fakültelerine Armağanı, **Mecmua**, Ankara, 2008.
- ÇETİNKAYA, Oğuz: “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, Legalis Platform, (Erişim) <http://www.legalisplatform.net>, 10.10.2008.
- ERDAĞ, Nevzat: **Türk Vergi Sistemi (Vergi Avantajları-Vergi Cezaları)**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002.
- EROL, Ahmet: **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.
- EROL, Ahmet: “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, **Yaklaşım**, Sayı: 179, Kasım 2007.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: 2007 Faaliyet Raporu, Gelir İdaresi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Nisan, 2008.

Arş. Gör. Elif YILMAZ

Gelir İdaresi Başkanlığı: Re'sen ve İkmalen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri, 2007.

GERÇEK, Adnan: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

GÖZLER, Kemal: **İdare Hukuku**, Cilt II, Ekin Yayınları, Bursa, 2003.

GÖZLER, Kemal: **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref-TAN, Turgut: **İdare Hukuku**, Cilt 1, Genel Esaslar, 3. Baskı, Ankara, 2004.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref-TAN, Turgut: **İdare Hukuku**, Cilt 1, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.

GÜLTEKİN, Özkan: "Yeni Türk Ceza Hukukunda Önödeme ve Uygulaması", **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl:2, Sayı:5, Aralık, 2007.

KARAKOÇ, Yusuf: **Vergi Sorunlarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları: Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KİTİŞ, Nahit: "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Ağustos 1989.

KUMRULU, Ahmet: "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", **Danıştay Dergisi**, Ankara, 1989, Sayı:72-73.

KÜÇÜKKAYA, Mehmet: "Vergi Hukukunda Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği", **Kazancı Hukuk Dergisi**, Sayı:55-56, 2009.

KÜÇÜKKAYA, Mehmet-SARISU, Gökçe: "Vergi İhtilaflarında Uzlaşmanın Vergiselliği", **Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008.

KONURALP, Haluk: **Medeni Usul Hukuku**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 1706, Eskişehir, 2006.

OFLAZ, Mehmet: "'Hukuk Devletinin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukuku'nda İfade Ettiği Anlam'", **Yaklaşım**, Temmuz 2005.

Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri

ÖNCEL, Muallâ-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara, Ocak 2008.

ÖNCEL, Muallâ-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, Ankara, 2005.

ÖNCEL, Muallâ-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, Cilt 1, Genel Kısım, 3. Baskı, Ankara, 1987.

ÖZBALCI, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1988.

SABAN, Nihal: Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV), İstanbul, 2000.

SÖNMEZ, Erdal-AYAZ, Garip: **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat 1999.

ŞENYÜZ, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

TAN, Mustafa: **Yürürlükteki Türk Vergi Kanunları**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2008.

TEKBAŞ, Abdullah: **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396, Ankara, 2009.

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, (Erişim) <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>, 01. 04.2010.

ÜN, Recai: “Kaçakçılık Cezaları Uzlaşmaya konu Edilir Mi?”, **Yaklaşım**, Sayı: 183, Mart 2008.

ÜROL, Gürel: **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003.

YILMAZ, Ejder: **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.