



Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi¹

Selçuk BUYRUKOĞLU
Yrd. Doç. Dr., Ömer Halisdemir Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü
sbuyrukoglu@nigde.edu.tr

Davut BUZKIRAN
Arş. Gör., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü
dbuzkiran@pau.edu.tr

Öz

Devlet, hem miktar hem de çeşitlilik olarak artan kamu harcamalarının karşılanabilmesi için kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Bu tür harcamaların finansmanını karşılamada en önemli gelir kaynağı ise vergilerdir. İyi bir vergi sisteminin oluşturulması ve hangi ilkelerin göz önüne alınması gerektiği ayrıca önem arz etmektedir. Bu aşamada, vergi sisteminin etkin ve verimli işlemesi adına vergileme ilkelerinden bahsedilebilir. Anayasal niteliği bulunan vergilerin biçim, yöntem ve bir takım hedeflerin gerçekleştirilmesinde vergileme ilkeleri kolaylaştırıcı bir unsur olmaktadır. Ortaya konulan vergileme ilkeleri ile başarılı ve nitelikli bir vergi sisteminden bahsetmek mümkün olabilecektir. Mevzuat içerisinde yer alan terimler ile vergileme ilkelerinin uyum içerisinde olması ise sistemin daha olumlu işlemesine katkı sağlayacaktır. Bu çalışmada, vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yöntemlerinden birisi olan uzlaşma müessesesi ile vergileme ilkelerinin ne derece uyum içerisinde olduğu incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergileme İlkeleri, Klasik, Mali, İktisadi, Adalet, Uzlaşma.

Classical and Modern Principles of Taxation Organization Framework of Settlement

Abstract

The state needs both quantity and source of public spending in order to meet the increasing diversity. The most important source of income in financing to meet such expenditures are taxes. The creation of a good tax system and which should also take into account the principle is important. At this stage, on behalf of the effective and efficient functioning of the tax system it can be mentioned taxation principles. Located constitutional nature of the tax forms, methods and principles of taxation a tool to facilitate the realization of the goals is a factor. The taxation principles and appeared to be successful it will be possible to speak of a qualified tax system. While being consistent with the terms of the taxation principles contained in the legislation will contribute to more favorable treatment of the system. In this study, one of the administrative tax dispute resolution methods will be examined in what degree of compliance with the settlement institution of taxation principles.

Keywords: Principles of Taxation, Classical, Financial, Economic, Justice, Settlement.

¹ Bu çalışma, 22-23 Eylül 2016 tarihinde Uşak'ta gerçekleştirilen "Gelecek İçin Bilimsel İşbirliği 2016 Uluslararası Konferansı"nda aynı başlık ile sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

Giriş

Klasik iktisadın savunucusu olan Adam Smith ile somut bir misyon kazanan vergileme ilkeleri zaman içerisinde değişim ve gelişime uğramıştır. Klasik dönemde anılan vergileme ilkeleri klasik vergileme ilkeleri olarak adlandırılırken, bu dönemden sonraki ilkeler modern vergileme ilkeleri olarak nitelendirilmiştir. Vergileme ilkeleri vergilerin düzenlenmesinde ve uygulanmasında uyulması gereken hususları gösterir. Vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinde önemli araçlardan bir tanesi olan vergileme ilkeleri vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesinde ciddi bir yol gösterici konumundadır. Bu ilkeler uygulamada gerek mükelleflere gerekse vergi idarelerine sürecin işleyişi noktasında bilgiler verebilmektedir. Ancak bazı durumlarda vergileme ilkeleri ile bazı uygulamalar tamamen uyuşamayabilmektedir. Bu uygulamalardan bir tanesi de uzlaşma müessesesidir. Vergi idaresi ile mükelleflerin, mükellef adına yapılan tarhiyatı yargıya taşımadan tahakkuk eden vergi ve cezalar noktasında anlaşması olarak tanımlanan uzlaşma bazı vergileme ilkeleri ile uyumlu iken bazı vergileme ilkeleri ile çelişmektedir. Bu çalışmada da, vergileme ilkeleri klasik ve modern vergileme ilkeleri başlığında ele alınarak uzlaşma ile olan ilişkisi incelenmiştir.

Vergileme İlkeleri ve Gelişimi

Toplum halinde yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturmuş oldukları en önemli organizasyon devlettir. Devlet kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmek için finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Söz konusu finansal kaynakların en önemlisi vergilerdir. Buradan hareketle vergiler için devlet varlığının temel koşuludur ifadesi kullanılabilir (Şentürk, 2006: 16).

Vergiciliğin anayasası olarak da ifade edilen vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken hususlardır (Nadaroğlu, 2000: 299). Vergileme ilkeleri ile vergileme amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için uygulanan vergilerin kamusal hizmetlerin finansmanı için gerekli gelirleri sağlama ilkesinden başka ne gibi normlara tabi olduğu hususu açıklanmaktadır. Vergileme ilkeri bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine, diğer yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak zamanın akışı içinde önemli değişimlere uğramıştır (Turhan, 1998: 190). Gerçekten, vergileme ilkeleri, zamanla ve iktisadi sosyal düzen ve ideolojilerin



gelişmesine bağlı olarak değişmiş ve gelişmiştir. J.F. Due'nin deyişii ile, "Vergileme ilkelerinde meydana gelen gelişme esasında refah teorisinin bir uygulamasıdır ve yeni gelişmeler büyük ölçüde bu kuramdaki ilerlemelere bağlı olacaktır. Refah teorisi ise, zamanımızdaki durumu ile, ancak çok genel vergileme ilkelerinin geliştirilmesine yardım edebilir". (Edizdoğan, 2004: 227).

Vergilemeden beklenen mali, iktisadi ve sosyal fonksiyonların gelişmesine paralel olarak vergileme ilkeleri de değişmiştir. Eski devirlerde vergilemeden beklenen; sadece devlete ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını sağlamaktan ibaret iken daha sonraları ekonomik ve sosyal hayatta meydana gelen değişmeler, vergilerin ekonomik ve sosyal bir kısım hedeflere ulaşmak için etkili bir araç olarak kullanılabilceğini ortaya çıkarmıştır (Pehlivan, 2009: 144).

Bilindiği gibi, her ekonomik sistemin gerçekleştirmeye çalıştığı, çeşitli hedefler vardır. Bu hedefler, kaynak dağılımında etkinlik, gelir ve servet dağılımında adalet, ekonomik istikrar ve büyüme şeklinde sıralanabilir. Bu temel ekonomik hedeflere ulaşabilmek için rasyonel ve etkin bir vergi sisteminin kurulması gerekmektedir. İşte, herhangi bir ekonomik sistemin toplumca kabul edilmiş olan hedeflerin gerçekleşmesi için, vergilerin ve vergi sistemlerinin sahip olması gereken nitelik ve özelliklerin, yani vergileme prensiplerinin belirlenmesi lazımdır (Aksoy, 1998: 221).

Vergilemede belirli bir amaç için geçerli olabilecek bir ilke, başka bir amaç için geçerli olmayabilmektedir. Dolayısıyla, farklı amaçların gözetilmesi halinde farklı vergileme ilkelerinin hakim kılınması nedeniyle "ilkeler arası çatışma"ya yol açılabilmektedir. Ancak uygulamada hiçbir vergi sisteminde bütün ilkelere aynı anda tam olarak uyulması beklenmemektedir. Bütün bunlara rağmen, günümüzde aşırılıklara kaçmayı engelleyen ilkeler vergilemenin anayasal normları haline gelmiştir. Bu normlara uygun hareket edilmesi gerek mevzuat, gerekse uygulama açısından başarılı sonuçların alınmasına yardımcı olmaktadır (Şenyüz, 1993:208).

Genel olarak ifade etmek gerekirse, değişmez nitelikte olmayıp zamana ve şartlara göre yeniden değerlendirilebilen vergileme ilkelerinin temel özellikleri şunlardır (Turhan, 1998: 190; Karabulut vd., 2009: 112; Aksoy, 1998: 221-222):



- Vergileme ilkeleri, uyulması gerekli normatif ilkeler niteliğindedir. Bu nedenle bu ilkeler “olanı” değil, “olması” gerekeni ifade eder.
- Vergilemenin normatif yönü olarak kabul edilen vergileme ilkeleri her çağa ve her ülkeye göre değişebilmektedir. Vergileme ilkeleri, ülkelerin ekonomik ve sosyal şartları, teknolojik imkanları, toplumun dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile yakından ilgilidir.
- Verginin niteliği, tekniği zaman ve mekana göre değiştiği gibi “olması” gerekeni ifade eden vergileme ilkeleri de değişebilmektedir. Bu nedenle vergileme ilkeleri belirli ekonomilere ya da belirli dönemlere göre farklı olabilmektedir.
- Vergileme ilkelerinin nisbi bir önemi vardır. Her bir ilkenin önemi ve değeri diğerlerinin önem ve değerleri ile çok sıkı bir ilişki içindedir. Dolayısıyla vergileme ilkelerinin her biri tek tek değil, birlikte ele alınmalı ve değerlendirilmelidir.

Maliye ilmi hakkında yapılan çalışmalarda ilk zamanlardan beri dikkat çekmiş olan vergileme ilkelerine ilişkin merkantalistler ve fizyokratlar bir takım doktrinler kurmuşlardır. Adam Smith, günümüzde de yararlanan vergi ilkelerini belirlemiş, McCulloch ve J. S. Mill daha sonraları Edgeworth, Dalton ve Pigou vergileme ilkeleri ile ilgilenmişlerdir (Akdoğan, 2009: 197). Bu düşünürlerden sonra Mozzola, Sax, Wicksell, Lindahl, Viti de Marco ve F.Y. Edgeworth da vergileme ilkeleri üzerinde ayrıntılı bir şekilde durmuşlardır. Çok yakın zamanlarda da bu konu ile ilgilenmiş olanlara rastlanmaktadır. Bunlara örnek olarak, W. Gerloff, H.M. Groves, J.F. Due, F. Neumark ve daha başkaları gösterilebilir (Edizdoğan, 2004: 226).

Vergileme ilkeleri, tarihsel süreçte toplumların bütçe hakkıyla birlikte gelişen bir kurumdur. Bu açıdan, vergileme yetkisinin kimde olacağı ve bu yetkinin nerelere kullanılacağına yönelik ilk önemli belgelerden biri Magna Carta’dır. Adam Smith’in 1776 yılında yayımlanan eserinde, eşitlik, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik olmak üzere dört vergileme ilkesinden bahsedilmiştir. H. Haller ise vergilemenin mali, özgürlük, adalet ve refah amaçlarıyla alınmakta olduğunu belirtmiş ve bunları birden sekize kadar giden talepler şeklinde sıralamıştır (Cansız, 2014: 34).

Türk anayasalarında vergileme ilkelerinin gelişimi ise aşağıdaki şekillerde gerçekleşmiştir (Gerçek vd., 2014: 87-90);



- Vergileme ilkeleri, anayasal hareketlerin miladı kabul edilen Sened-i İttifak'la başlamıştır. 1808'de imzalanan Sened-i İttifak'la birlikte, iktidarın yetkilerini sınırlayan adalete uyma anlayışı "verginin yasallığı ilkesinin" ve halkın temsilcileri olmamalarına karşın ayanların onaylayıcı görevi üstlenmeleri "temsilsiz vergi olmaz" kuralının oluşumuna bir adımdır.
- 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanında vergilemede ödeme gücü ilkesi, eşitlik ilkesi ve kanunilik ilkesine yer verilmiştir.
- Vergileme alanında geçerliliğini sürdüren ilkelerin temellendiği diğer bir belge de 1856'da yayınlanan Islahat Fermanı'dır. Fermanı'nın önemi, çeşitli alanlarda olduğu gibi vergi alanında da eşitlik ilkesine vurgu yapılmasıdır.
- Tarihteki ilk Türk anayasası olan 1876 tarihli Kanun-i Esasi'de kanun önünde eşitlik, ödeme gücüne göre vergileme ve vergilemede kanunilik ilkeleri açıkça düzenlenmiştir.
- 1924 Anayasası'nın 85. maddesinde "Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır" hükmüyle vergilemede kanunilik ilkesi düzenlenmiştir.
- 1961 Anayasası'nda vergileme konusuna "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümü içinde "Vergi Ödevi" başlığı altında 61. maddede yer verilmiştir. Bu maddede vergilemede genellik, karşılıklılık, mali güç ve kanunilik ilkelerine yer verilmiştir.
- 1982 Anayasası'nda vergileme konusu 1961 Anayasası'na benzer bir şekilde "Siyasal Haklar ve Ödevler" içinde "Vergi Ödevi" başlığıyla 73. maddede düzenlenmiştir. Madde metninde açıkça vergilemede genellik, karşılıklılık, mali güç, kanunilik ilkelerinin düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca Anayasa'nın kabul ettiği "sosyal hukuk devleti" olma anlayışının bir uzantısı olarak vergilemede adalet ilkesi bir yenilik olarak ortaya çıkmıştır. Bunun yanında 1961 Anayasası kanunilik ilkesini sadece vergilerin konulmasında kabul etmişken; 1982 Anayasası kanunilik ilkesinin vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılmasında da aranacağını vurgulamıştır..

KLASİK VE MODERN VERGİLEME İLKELERİ

17 yüzyıldan itibaren bir çok iktisatçı tarafından vergileme ilkeleri konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Fakat, mali literatürde



vergileme ilkelerinin tartışılması, özellikle A. Smith ve A.Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlamış ve yoğunlaşmıştır (Gökbunar, 1998: 181). Günümüzde dahi vergi politikası ve vergi tekniğinin kısmen temelini oluşturan bu ilkeler, modern mali literatürde F. Neumark ve H. Haller tarafından geliştirilmiş ve bilimsel açıdan gerekçelendirilmiştir (Turhan, 1998: 190-191). Zaman içerisinde iktisat ve maliye teorisyenleri etkin bir vergi sistemine ilişkin ilkeleri çoğaltma eğilimi içine girmişlerdir (Şentürk, 2006: 16).

Klasik Vergileme İlkeleri

İlk iktisatçılar vergi konularını, yazdıkları iktisat kitapları içinde incelemişlerdir; iktisat ilminin kurucularından Adam Smith vergileme ilkelerini (prensiplerini) “Milletlerin Serveti” adlı kitabında ortaya atmıştır (Türk, 2002: 136). Vergilemenin klasik ilkeleri günümüzde de geçerliliğini koruyan temel vergileme ilkeleridir. Bunlar: adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir (Pehlivan, 2009: 145).

Adalet İlkesi

Vergide adalet; verginin tarafsızlığı yada düzenleyici olması bakış açılarına göre değişik şekillerde ele alınabilmektedir. Vergi adaleti; kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabileceği gibi, sosyo ekonomik düzenlemelere de olanak sağlayabilecek bir uygulamanın sağlanması olarak da değerlendirilebilir (Akdoğan, 2009: 201). Nihayetinde Adam Smith “Milletlerin Serveti” adlı kitabının ikinci bölümünde şöyle demektedir: “Her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçleri gözönünde tutularak, yani devletin koruması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır” (Türk, 2002: 137).

Belirlilik İlkesi

“Kesinlik” adı da verilen bu ilkeye göre, her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi; tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli, vb. bakımlardan keyfi değil kesin, açık ve belirli olmalıdır (Edizdoğan, 2004: 228). Vergi kuralları verginin ne zaman, nasıl ödeneceğini ve ödenecek tutarın nasıl hesaplanacağını açıkça belirlemelidir. Bununla birlikte vergi sistemi kuralları mükelleflere, neyin vergiye tabi olup olmadığını ve vergi oran veya oranlarının ne olduğu konusunda bilgi sağlamalıdır (Sağbaş, 2008: 209-210).

Uygunluk İlkesi



Uygunluk ilkesine göre vergi, mükelleflerden en uygun zamanda ve şekilde alınmalıdır. Mükellefler vergilerini öderken, vergi idaresinden kendilerine çeşitli kolaylıkların sağlanmasını istemektedir. İşte, bu isteklerin yerine getirilmesi sırasında “mümkün olduğu kadar kolaylık, gerektiği kadar sertlik” gösterilmesi gerekmektedir (Aksoy, 1998: 223).

İktisadilik İlkesi

Vergilemede iktisadilik ilkesi, vergilemenin maliyetinin mümkün olduğunca düşük olmasını ve vergilerin iktisadi hayatın işleyişini bozmasını ifade eder. Vergilemenin maliyetinin düşük olması, toplanan vergilerin büyük bir bölümünün devlet hazinesine girmesini sağlamakla mümkün olur. Bu nedenle, vergi toplamak için yapılan giderlerin olabildiğince düşük tutulması gerekir. Ayrıca iktisadilik ilkesi gereği, vergilemenin iktisadi hayatın işleyişini bozması ile vergilerin bireylerin karar ve tercihlerinde rasyonel olmayan sapmalara neden olmaması amaçlanır (Pehlivan, 2009: 145-146).

Modern Vergileme İlkeleri

Modern vergileme ilkeleri mali, iktisadi ve adalet ilkesi başlıkları altında toplanmıştır. Modern vergileme ilkeleri Tablo 1’deki şekilde gösterilebilir.

Tablo 1: Modern Vergileme İlkeleri

Mali İlkeler	İktisadi İlkeler	Adalet İlkeleri
Verimlilik İlkesi		Eşitlik İlkesi
Esneklik İlkesi		Genellik İlkesi
		Yararlanma İlkesi
		Ödeme Gücü İlkesi

Kaynak: Pehlivan, 2009: 146-159.

Bu ilkeler aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Uruş, 2014; Erdem vd., 2011; Pehlivan, 2009).

Mali İlkeler



- Verimlilik İlkesi: Vergilemede verimlilik (yeterlilik) ilkesi, vergilerin devlet tarafından yapılacak harcamaların finansmanının büyük bir kısmını karşılayacak düzeyde olmasını gerektirmektedir.

- Esneklik İlkesi: Vergiler devletin gelir ihtiyacında meydana gelebilecek değişikliklere cevap verebilecek özellikte olmalıdır.

İktisadi İlkeler

Bu ilkeler, vergilemenin temel iktisadi amaçların gerçekleştirilmesine katkı sağlayacak nitelikte olmasını ifade eder. Devletin temel iktisadi amaçları, iktisadi büyüme ve gelişmenin sağlanması yanında, tam istihdam ile birlikte fiyat istikrarının sağlanması şeklinde özetlenebilir.

Adalet İlkeleri

- Eşitlik İlkesi: 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilmek suretiyle, vergilemede eşitlik ilkesinin önemi vurgulanmıştır. Yani, yükümlülerin vergi borçlarının tespitinde sahip oldukları ödeme güçlerinin dikkate alınması ifade edilir.

- Genellik İlkesi: Vergilemede genellik ilkesi, hem vergi kanunlarında hem de anayasamızda hükme bağlanmıştır. 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73.maddesinin birinci fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" denilmek suretiyle, "herkes" ifadesiyle vergilemede genellik ilkesine vurgu yapılmıştır.

- Yararlanma İlkesi: Bu ilkeye göre vergiler, devletin sunduğu hizmet karşılığı ödenen bir "bedel" veya "fiyat" olarak görülmekte ve bunların, kamu hizmetlerinden sağlanacak faydaya göre ölçülmesi öngörülmektedir. Günümüz itibarıyla, vergilendirmeyi tamamen yararlandırmak devletin adalet ilkesiyle bağdaşmaz.

- Ödeme Gücü İlkesi: 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" denilmek suretiyle, genellik ilkesinin yanı sıra, "mali güç" ifadesiyle ödeme gücü ilkesine vurgu yapılmıştır.

VERGİDE UZLAŞMA



Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur (Şenyüz, 2011: 293). Vergi hukukunda, uzlaşma müessesesi V.U.K. md. 376'dan sonra gelen ek md. 1-12'de düzenlenmiştir. İlgili kanun metnine göre; Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanılabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır.

Uzlaşma talebi vergi ihbarnemesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmadan daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

V.U.K. Ek Madde 8'de (Ek :19/2/1963 - 205/22 md.) uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

1. Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında;



ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde;

2. (Değişik : 23/6/1982 - 2686/48 md.) Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, bu Kanununun 112 ve 368 inci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılma Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 8 numaralı bendi hükmü dairesinde; ödenir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma; verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yol olduğundan tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır) girmektedir.

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

Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısında görüşlerini açıklamak için katılabilirler; ancak tutanakları imzalayamazlar.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmaya varılması halinde uzlaşılan vergi ve vergi ziyayı cezasına karşı dava açılmaz.

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek kesilen cezalar için indirimden yararlanabilir. Aksi halde uzlaşma tutanağı imzalandıktan sonra söz konusu indirim hakkı ortadan kalkar.

Üzerinde uzlaşılması sonucu, tahakkuk ettirilen vergi ve bu vergiye ilişkin hesaplanan gecikme faizi ile vergi ziyayı cezasının vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz.



VERGİLEME İLKELERİ İLE UZLAŞMA İLİŞKİSİ

Çalışmanın önceki kısımlarında belirtildiği gibi, vergileme ilkeleri klasik ve modern olmak üzere iki ana başlık altında toplanmıştır. Bu ilkelerin temel amacı ise, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken hususları taşımaktır. Ancak bazı durumlarda vergileme ilkeleri ile vergi sisteminde yer alan düzenlemeler uyuşamayabilmektedir. Bu uygulamalardan bir tanesi de uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi ile vergileme ilkeleri kimi noktalarda uyuşurken, kimi noktalarda ise çelişmektedir. Bu başlık altında, klasik ve modern vergileme ilkelerinin uzlaşma müessesesi ile olan uyumu-çelişkisi incelenecektir.

Klasik Vergileme İlkeleri-Uzlaşma İlişkisi

Adalet İlkesi-Uzlaşma: 1982 Anayasasının 73. Maddesinin 2. Fıkrasında “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” denilmektedir. Ancak uzlaşma ile aynı durumda olan mükelleflerin bir kısmı kendilerine tebliğ edilen verginin tamamını öderken, bir kısmı ise uzlaşma müessesesinden faydalanarak belli bir miktar vergi ödemekten kurtulacaktır. Bu durum adalet ilkesi ile çelişmektedir.

Belirlilik İlkesi-Uzlaşma: Bu ilkeye göre, her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi; tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli, vb. bakımlardan keyfi değil kesin, açık ve belirli olmadır. Ancak uzlaşma yoluyla kimi mükellefler ile vergi idareleri vergi aslı ve cezalarında anlaşma sağlayarak tahakkuk edecek verginin miktarında değişikliğe gidilmektedir. Yani, mükellefin ne kadar vergi veya ceza ödeyeceği belli değildir. Bu durum belirlilik ilkesi ile çelişmektedir.

Uygunluk İlkesi-Uzlaşma: Uygunluk ilkesi mükelleften alınacak olan verginin en uygun zamanda ve şekilde alınmasıdır. Bu ilkeye en güzel örnek; vergilerin taksitlendirilerek alınması gösterilebilir. Ancak uzlaşma uygunluk ilkesinin dışında kalmaktadır. Çünkü vergilendirme sürecinde eşit şartlara sahip mükelleflerin bir kısmı uygulanacak kolaylıklardan faydalanarak vergilerini öderken, kimileri vergilendirme sürecindeki yükümlülüklerini yerine getirmeyerek uzlaşmaya başvurmaktadır. Yani, uzlaşma vergilendirme sürecinde mükelleflerin işini kolaylaştıran bir unsur



değildir. Yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler için uygulanmaktadır. Dolayısıyla, uzlaşma ile uygunluk ilkesinin bir alakası da yoktur.

İktisadilik İlkesi-Uzlaşma: Vergilerin minimum maliyetle devlet kasasına girişini hedefleyen iktisadilik ilkesi ile; vergi idareleri açısından vergi alacağının tahsilinin gecikmesi ve değişik vergi yargısı kararları nedeniyle bu alacağın şüpheli hale gelmesi önlenmekte ve ayrıca davanın savunulması ve yürütülmesi için harcanacak zamandan ve masraftan tasarruf edilmektedir. Mükellefler ve vergi sorumluları açısından ise; vergi yargı organlarında uzun süre uğraşmak, vekil tutmak, gibi zorluklardan kurtulunacak, psikolojik olarak borçlu olmanın baskısı ortadan kalkacak, ayrıca davanın kaybedilmesi halinde vergi ve cezanın yanında ağır tutarda gecikme faizi yüküne maruz kalınması riski bertaraf edilmiş olacaktır (İnaltong, 2012: 31).

Modern Vergileme İlkeleri-Uzlaşma İlişkisi

Mali İlkeler-Uzlaşma: Mali ilkeler; verimlilik ve esneklik ilkesidir. Kanun koyucu, vergilendirmede verimlilik ilkesi gereğince, olması gerekenden az, ama zamanında toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ama gecikilerek toplanan vergiye yeğlemektedir (Yılmaz, 2009: 321). Böylece, mükellef ile uzlaşarak olması gerekenden daha az tahsil edilecek vergiler uzlaşmadan tam olarak tahsil edilemeyecek vergilerden daha avantajlı olacaktır. Yani uzlaşma ile verimlilik ilkesi uyuşmaktadır.

Uzlaşma tarafların istemine bağlı, esnek, gizli ve tarafların çıkarlarını gözetken bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Uzlaşma süreci gayri-resmi ve esnek olduğundan, zaman ve masraftan tasarruf edilecek şekilde yürütülebilir. Böylece uzlaşma ile devletin meydana gelebilecek gelir ihtiyacına karşın cevap verebilmesi daha da kolaylaşacaktır. Bu durum ise uzlaşma ile esneklik ilkesini de uyumlu kılmaktadır.

İktisadi İlkeler-Uzlaşma: Vergilemenin iktisadi ilkeleri ile devletin temel iktisadi amaçlarını gerçekleştirmesi hedeflenmektedir. Uzlaşma müessesesi ise devletin hazinesine olması gerekenden daha hızlı katkı sağlayacağından iktisadi amaçların gerçekleşmesi de hız kazanacaktır. Böylece uzlaşma ile vergilemenin iktisadi ilkeleri arasında olumlu bir etkileşimden söz edilebilir.

Adalet İlkeleri-Uzlaşma: Uzlaşma müessesesinin zedelediği en önemli ilkelerden bir tanesi de eşitlik ilkesidir. Çünkü, eşitlik ilkesine göre ödeme



gücü nispetinde; az kazananın az vergi ödemesi gerekirken, çok kazananın çok vergi ödemesi gerekmektedir. Ancak uzlaşma sayesinde aynı durumda olan mükellefler farklı tutarlarda vergi ödeyebilmektedir. Bu durumda uzlaşma ile eşitlik ilkesi çelişmektedir.

1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" denilmek suretiyle mükellefler arasında dil, din, ırk, vb. ayırım olmadığına vurgu yapılmıştır. Ancak uzlaşma müessesesi kimi mükelleflere daha az veya hiç vergi/ceza ödememe imkanı sunduğundan genellik ilkesine ters düşmektedir.

Günümüz itibarıyla geçerliliğini hemen hemen yitirmiş olan yararlanma ilkesi, genellik ilkesi ile uyuşmamaktadır. Yararlanma ilkesinin, kamu hizmetlerinin niteliğinden dolayı, tam olarak uygulanması mümkün değildir. Verginin tanımında da; verginin herkesin ödeme gücüne göre ödemekle yükümlü olduğu bir görev olduğundan söz edilmektedir. Bu durumda vergi ödemede kamu hizmetlerinden yararlanmanın aksine genellik ilkesinden söz edilir. Dolayısıyla, geçerliliğini hemem hemen yitirmiş olan bir ilke olan yararlanma ilkesi ile uzlaşma arasında bir bağlantıda bulunmamaktadır.

1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73.maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" denilmek suretiyle, genellik ilkesinin yanı sıra, "mali güç" ifadesiyle ödeme gücü ilkesine vurgu yapılmıştır. Ancak uzlaşma müessesesi aynı mali güce sahip olan mükelleflerin farklı tutarlarda vergi ödemesine imkan sağlamaktadır. Bu durumda uzlaşma ile ödeme gücü ilkesi de çelişmektedir.

SONUÇ

Vergileme ilkeleri literatürde farklı şekillerde tasnife tabi tutulmuştur. Bunlardan bir tanesinde klasik ve modern vergileme ilkeleridir. Klasik vergileme ilkeleri Adam Smith tarafından ortaya atılmış olup; adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkelerini kapsamaktadır. Modern vergileme ilkeleri ise mali, iktisadi ve adalet ilkeleri olarak sınıflandırılmış olup; mali ilkeler verimlilik ve esneklik, adalet ilkeleri ise eşitlik, genellik, yararlanma ve ödeme gücü ilkesini kapsamaktadır.



Vergi mükellefleriyle vergi idaresi arasında çeşitli sebeplerle ortaya çıkan ihtilafların yargı yoluna başvurulmadan çözümü için vergi mevzuatımızda yer alan uygulamalardan bir tanesi de uzlaşmadır. Uzlaşma müessesesi sayesinde gerek vergi idaresi gerekse mükellef birçok noktada kazançlı çıkabilmekte iken, vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinde önemli araçlardan bir tanesi olan vergileme ilkeleri noktasında çelişkiler ortaya çıkabilmektedir.

İlk olarak vergileme ilkeleri ile uzlaşma müessesesinin teorik anlamda ele alındığı bu çalışmada, daha sonra vergileme ilkeleri ile uzlaşma müessesesi arasındaki ilişki irdelenmiştir. Klasik ilkelerden adalet ve belirlilik ilkesinin uzlaşma müessesesi ile çeliştiği, iktisadilik ilkesi ile uyum içerisinde olduğu ve uygunluk ilkesi ile ilişkinin var olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Modern Vergileme ilkeleri açısından ise iktisadi ilkeler ile mali ilkelerden olan verimlilik ve esneklik ilkesi açısından uyumlu, adalet ilkelerinden eşitlik, genellik ve ödeme gücü ilkesi ile çelişirken, yararlanma ilkesi ile ilişkinin var olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Kaynakça

Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Cansız, H. (2014). Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı, *AKÜ İİBF Dergisi*, Cilt XVI, Sayı:2, 33-43.

Edizdoğan, N. (2004). *Kamu Maliyesi*, 8. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.

Erdem, M., Tatlıoğlu, İ. Ve Şenyüz D. (2011). *Kamu Maliyesi*, Bursa: EkinYayınevi.

Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek F. Çakır, E.U., ve Asa S. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar, *AÜHFD*, 63 (1), 81-130.

Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, *Yönetim ve Ekonomi*, Sayı: 4, 177-202.

İnaltonç, C. (2012). Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 375, 30-60.



- Karabulut, K, Çomaklı, Ş.E., Başar, S. ve Doğruyol, C. (2009). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*, 11. Baskı, İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım.
- Pehlivan, O. (2009). *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Sağbaş, İ. (2008). *Vergi Teorisi*, Ankara: Ece Matbaası.
- Şentürk, S. H. (2006). Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler, *Çimento İşveren Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 2, 16-25.
- Şenyüz, D. (1993). *Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı*, İstanbul: İÜ-İktisat Fakültesi, Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları No: 3694/542/77.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku: Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk, İ. (2002). *Kamu Maliyesi*, Mevzuattaki Değişikliklere ve Son İstatistik Verilerine Göre Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Uruş, A. F. (2014). Türkiye'deki Gelir Vergisinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 399. 130-141.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XIII, Sayı: 1-2, 321-351.

