

VERGİ PLANLAMASI ÇERÇEVESİNDE UZLAŞMA KURUMU

COMPROMISE AGREEMENT IN ACCORDANCE WITH TAX PLANNING

Onur EROĞLU

Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ZONGULDAK
(onur_eroğlu@beun.edu.tr)

Ömer Özgür EFTEKİN

Sayıştay Başkanlığı, 8. Denetim Grubu, ANKARA
(omerozguşeftekin@sayıştay.gov.tr)

ÖZ

Tüm dünyada artan refah seviyesi ile birlikte kamu hizmetlerine de talep artmaktadır. Bu talebi karşılamak için yapılan kamu harcamaları temel olarak vergi gelirleriyle finanse edilmektedir. Bu durum devlet açısından daha fazla vergi toplama ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Ancak mükellefler özellikle işletmeler sürekli olarak daha az vergi ödemenin yollarını aramakta ve bu amaçla vergi planlaması yapmaktadırlar. Devletlerin daha fazla vergi alma amacına karşılık bireylerin daha az vergi ödeme isteği vergi uyumsuzluklarını artırmaktadır. Türk vergi hukukunda uzlaşma uyumsuzluğın yargı yoluna gitmeden idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesidir. Bu çalışmada Türk vergi hukukunda uygulanan uzlaşma müessesesinin işleyişi, adalet açısından meydana gelen uygulamadaki sorunlar ile uzlaşmanın vergi planlama aracı olarak işletmeler ve devlet tarafından ne şekilde değerlendirileceği hususları literatür incelemesi ve hukuki mevzuatın tekrar gözden geçirilmesi çerçevesinde ortaya konulmaktadır. Çalışma ile mükelleflerin agresif vergi planlaması çabalarının sonucunda uzlaşma yoluna gitmesiyle devlet açısından elde edilen gelirin vergiler ve cezalar açısından devletin vergi planlamasını ne şekilde etkilediği belirtilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi planlaması, Agresif vergi planlaması, Vergi uyumsuzlukları, Uzlaşma, Eşitlik ilkesi, Kanunilik ilkesi

ABSTRACT

With increasing levels of welfare, demand for public services is increasing all over the world. Public expenditures which satisfy this demand are financed by tax revenue. This situation has made government to collect tax much more. However taxpayers, especially companies, always investigate to pay tax more less. So they do tax planning. As government aims are in conflict with taxpayers aims, tax disputes increase in part. Settlement is an administrative solution between government and taxpayers without taking legal action. In this paper it has been stated how settlement institution action is, what is the problem for justice in implementation and what settlement is considered by both government and taxpayers as a tax planning means. How the revenue which acquired from compromise in consequence of taxpayer's aggressive tax planning have an impact on government's tax planning with regards to taxes and punishments will state in the paper.

Keywords: Tax planning, Aggressive tax planning, Tax disputes, Settlement, The principle of equality, The principle of legality

1. Giriş

Vergiler geçmişten günümüze kamu harcamalarının finansmanı açısından en önemli kaynak olmuştur. Bu kaynağın sağlanmasında devletin en önem verdiği konu, vergi sisteminin temel vergilendirme ilkelerine uygun yapılanmasıdır. Devlet vergi, oran ve mükellefiyetleri genişleterek veya yeni vergiler koyarak vergi gelirlerinde artış sağlama çabasındadır. Buna karşın hem bireyler hem de işletmeler bir yandan daha fazla kamusal hizmet elde etmek diğer yandan da daha az vergi ödemek gayretindedirler. Özellikle işletmeler sürekli olarak daha az vergi ödemeyi yollarını aramakta ve bu amaçla vergi planlaması yapmaktadırlar.

Artan kamu hizmeti talebine paralel vergi gelirlerinin de arttırılmak istenmesine koşut olarak vergi uyumsuzluklarını da arttırmaktadır. Çünkü yeni vergilerin yürürlüğe girmesi nedeniyle, vergi kanunlarının anlaşılması zorlaşmaktadır. Mali idare ile vergi mükellefleri vergi kanunlarının bazı maddelerinin yeteri kadar açık olmaması nedeniyle farklı yönde yorumlama cihetine gidebilmektedirler. Bu yorum farkı uyumsuzlukların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Türk vergi hukukunda vergisel uyumsuzlukların çözüm yolları idari çözüm ve yargısal çözüm yolları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İdari çözümler mükellef ile devlet arasındaki uyumsuzluğun barışçıl yöntemlerle yani karşılıklı anlaşarak ortadan kaldırılmasına ilişkin çözümlerdir. Türk vergi sisteminde uzlaşma ve düzeltme idari çözüm yollarıdır. Vergi uygulaması bakımından idari çözüm yollarına başvurma zorunluluğu bulunmamakta ve idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm de talep edilebilmektedir. Yargısal çözüm yollarına idari çözümlerle üzerinde anlaşılabilen ya da bu yollara hiç gidilmeden yargısal anlamıyla bir çekişme haline getirilen uyumsuzluklar da gidilmektedir.

Konusu "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu" olan bu çalışmanın temel amacı, Türk vergi hukukunda uygulanan uzlaşma müessesesinin vergi planlama aracı olarak üstlendiği fonksiyonu incelemektir. Bu kapsamda çalışmada, mevzuatımızda uzlaşmanın işleyişi, uygulamada özellikle adalet açısından meydana gelen sorunları, vergi planlama aracı olarak işletmeler ve devlet tarafından ne şekilde değerlendirileceği hususları ortaya konulacaktır.

Bu konular incelenirken vergi planlaması kavramı ve uzlaşma ile ilgili mevzuat ve literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 yılı faaliyet raporunda yer alan farklı uzlaşma komisyonlarında meydana gelen farklı sonuçlar ortaya konmuştur.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, Türk vergi hukukunda uzlaşma konusu ayrıntılı olarak ele alınmakta ve tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma süreç ve sonuçları ile birlikte sunulmaktadır. İkinci bölümde vergi planlaması kavramı, önemi ve sonuçları hakkında bilgi verilmektedir. Üçüncü bölümde ise uzlaşmanın gerek işletmeler gerekse devlet açısından ne şekilde vergi planlaması aracı olarak kullanılacağı değerlendirilerek, devlet tarafından daha etkin kullanılması açısından uzlaşma kurumuna yönelik eleştiriler ile bunların giderilmesi için yapılması gerekenler vurgulanmaktadır.

2. Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu

Vergilemenin en önemli sorunlarından biri kanunların net ve anlaşılır olmamasıdır. Çıkarılan kanunlardaki ifadelerin çeşitli yorum ve anlamlara meydan vermesi uygulamada uyumsuzluklara sebep olmaktadır.

Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasından sonra, taraflar bu uyuşmazlıkların çözülmesi yoluna gitmektedirler. Bazı uyuşmazlık halleri mükellef ile idare arasında, bazı uyuşmazlık halleri ise yargı aşamasında çözüme kavuşturulmaktadır. Bu durum literatürde vergi uyuşmazlıklarının çözümünün idari ve yargısal yollar olarak incelenmesi neticesini doğurmaktadır.

Uzlaşma, sözcük olarak, birden çok kişinin aralarında var olan veya gelecekte çıkması muhtemel düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünler vererek, gidermeleri konusunda anlaşmaya varmalarıdır (Candan, 2006:260). Vergi hukuku açısından uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesidir. Böylece uyuşmazlık konusu yargıya taşınmadan çözümlenmiş olmaktadır. Her uzlaşma biçiminde olduğu gibi, burada da taraflar karşılıklı ödünler vermekte ve bazı haklardan vazgeçmekte, bunun karşılığında bazı yararlar elde etmektedirler (Kırbaş, 2006:180).

Türk vergi hukukunda uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır. İki uzlaşma yönteminden tarhiyat öncesi yapılan zaman bakımından diğerine öncelik taşınmasına karşın; mevzuatımıza ilk olarak tarhiyat sonrası uzlaşma yönteminin girmesi ve uygulamada tarhiyat öncesi uzlaşma yöntemine göre çok daha fazla başvurulmasından ötürü çalışmanın bu kısmında önce tarhiyat sonrası uzlaşma daha sonra ise tarhiyat öncesi uzlaşma ele alınacaktır.

2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nda¹ "uzlaşma" başlığı adı altında düzenlenmiştir. Literatürde tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni Türk Vergi Sistemine 3239 sayılı Kanunun² 33'üncü maddesiyle "tarhiyat öncesi uzlaşma" başlıklı bir diğer uzlaşma müessesesi getirilmiş olması ve verginin tarhından veya cezanın kesilmesinden sonra işlerlik kazanmasıdır.

VUK'un ek 1'inci maddesine göre, uzlaşma konusu yapılan hususlar re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin cezalardır. Dolayısıyla uzlaşma yoluna başvurabilmek için ön koşul, re'sen, ikmalen veya idarece vergi tarh edilmiş olmasıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek cezalar uzlaşma kapsamı dışındadır.

2.1.1. Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmelerinde alacaklı vergi dairesini temsil eden kuruluşlardır. VUK'un ek-1 maddesinin birinci fıkrasında mükellefin, uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilciyi ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu bulundurabileceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu temsilci ve meslek mensubunu uzlaşma komisyonu toplantısına sadece görüşlerini açıklamak üzere katılabilir, uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar³.

1 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG.10.01.1961-10703-10705).

2 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapan Kanun, (RG. 24.12.1985 tarih ve 19014 sayı).

3 13.02.1998 tarihli Uzlaşma Yönetmeliği, (RG.03.02.1999-23600).

Uzlaşma Komisyonlarının ne şekilde oluşturulacağına ve çalışacağına ilişkin usul ve esaslar Uzlaşma Yönetmeliğinde hüküm altına alınmıştır. Bahse konu Yönetmeliğin 6'ncı maddesinde, Genel Bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için, üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile merkezi uzlaşma komisyonu kurulması öngörülmüştür.

2.1.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

VUK'da komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi tutarı hususunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır⁴. Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak her bir uzlaşma komisyonu için uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarlarını genel tebliğler ile belirlemektedir. Komisyonların uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarları son olarak, 372 ve 393 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵ ile tespit edilmiştir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırı 2.000.000,00 TL'dir⁶. Bu sınırı aşan uzlaşma taleplerinden 3.000.000 TL'ye kadar olanlar, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca⁷; Uzlaşma konusu vergi, resim ve harç tutarı 3.000.000 TL'yi aşarlarsa Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenip sonuçlandırılmaktadır⁸.

2.1.3. Uzlaşma Sonuçları

Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda, üç netice çıkabilir. Bunlardan birincisi mükellefler ile komisyon arasında yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşmanın sağlanması anlamına gelen uzlaşmanın vaki olmasıdır. İkincisi mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemesi anlamına gelen uzlaşmanın temin edilememesi, üçüncüsü ise komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi anlamına gelen uzlaşmanın vaki olmamasıdır. Aşağıda bu üç durumun vergilendirme işlemi açısından sonuçları açıklanmaktadır.

2.1.3.1. Uzlaşmanın Vaki Olması

Mükellefler ile komisyon arasında yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşmanın sağlanması halinde yapılacaklar uzlaşma yönetmeliğinin çeşitli maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre üç nüsha olarak düzenlenen uzlaşma tutanağı komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır.

Uzlaşma sağlanması halinde düzenlenecek uzlaşma tutanakları kesindir. Başka bir deyişle üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmamakta ve hiçbir merciye şikâyet de bulunulamamaktadır. Mükellef uzlaşma talebinden önce dava açmışsa uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilmekte ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanmaktadır. (Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12 ve 13).

4 İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı yetkilidir.

5 372 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 10.05.2007 tarih ve 26518 sayılı; 393 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ise 29.09.2009 tarih ve 27447 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

6 372 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 2'nci madde

7 393 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (B) fıkrası

8 372 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 2'nci madde

Bahse konu yönetmelikte uzlaşmanın vaki olması halinde ödeme zamanı ayrıntılı olarak düzenlenmektedir. Buna göre uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödenme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse, ödeme süreleri geçmiş olan uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar, uzlaşma tutanağının tebliğinden başlayarak bir ay içinde, uzlaşma tutanağında belirlenen miktarlarıyla ödenmesi gerekmektedir.

2.1.3.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Yukarıda da belirtildiği üzere mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde komisyonca bu husus belirtilerek üç nüsha tutanak düzenlenmektedir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılmaması veya tutanağı almaktan kaçınması halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. (Uzlaşma Yönetmeliği 10. Madde).

2.1.3.3. Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Komisyon teklifi mükellef tarafından kabul edilmezse uzlaşma vaki olmamiş sayılır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda uzlaşmanın temin edilememesinden farklı olarak mükellef toplantıya katılır komisyonun teklifini kabul etmediğini açıkça belirtir. Diğerinde ise mükellef ya toplantıya katılmaz ya da tutanağı imzalamaz.

Bu durumda komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Ancak mükellefin dava açma süresinin son günü akşamına kadar nihai teklifi kabul etmesi ve bunu yazı ile vergi dairesine bildirmesi halinde uzlaşma vaki olmuş sayılmakta ve buna göre işlem yapılmaktadır (Uzlaşma Yönetmeliği 10. madde).

2.1.3.4. Uzlaşmanın Temin Edilememesinin veya Vaki Olmamasının Hukuki Sonuçları

Uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması hallerinde aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Ancak hemen belirtelim ki uzlaşma yasağı uzlaşma başvurusunu konu edilen vergi ve vergi cezası içindir. Yoksa aynı kaynaktan doğan bir başka vergi veya bir başka vergi cezası için, koşulları varsa, ayrıca uzlaşma başvurusunda bulunabilmek mümkündür. Örneğin; bir alım satım muamelesinden doğan gelir (stopaj) vergisinde uzlaşlamaması aynı muameleden doğan katma değer vergisi ile ilgili olarak uzlaşma başvurusunda bulunulmasına veya uzlaşılmasına engel olmamaktadır (Candan, 2006:305).

213 sayılı VUK'un "Uzlaşma ve vergi mahkemelerinde dava açma" başlıklı ek 7'nci maddesine göre mükellef uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde, dava açabilmektedir. Bu durumda dava açma süresi, uzlaşma süreci sırasında sona ermişse ya da on beş günden az kalmışsa bu müddet tutanağın tebliği tarihinden başlayarak on beş gün süreyle uzamaktadır.

Vergi mahkemesinde dava açılması halinde, verginin tahakkuku ertelenmekte ve tahsil durmaktadır. Bu nedenle de ödemenin ne zaman yapılacağı ayrıca düzenlenmektedir (Karakoç, 2011:426). Buna göre dava açıldığı için tahsili durdurulan vergilerden taksit süresi geçmiş olanlar,

mahkemenin kararına göre hesaplanan vergi ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde; taksit süreleri henüz geçmemiş olanlar ise, taksit sürelerinde ödenmektedir.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda bu konudaki tutanağın ilgiliye tebliğ tarihi dava açma süresine başlangıç sayılmakla, dava açma süresinin son gününün belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu bildirim olmadan uzlaşmanın vaki olmadığına öğrenilmesi üzerine açılan davanın görülmesine bir engel yoktur⁹.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda mükellefin yararlanabileceği bir başka hak daha bulunmaktadır. Oda "cezalarda indirimden yararlanma"dır. Ancak cezalarda indirimden yararlanabilmek için uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın taraflarca imzalanmaması gerekmektedir. Bu aşamada mükellefin tutanak imzalanıncaya kadar uzlaşmadan vazgeçtiğine dair beyanda bulunması gerekmektedir (Şenyüz, 2015:350).

2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, salınacak vergi ve kesilecek cezaya karşı tarhiyatın yapılmasından önceki aşamada yapılan uzlaşmaya denir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada doğmuş bulunan bir vergi uyuşmazlığından bahsedilirken, tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz doğmamış ancak yakın gelecekte doğması muhtemel bir uyuşmazlık söz konusudur.

Tarhiyat öncesi uzlaşma 3239 sayılı Kanunla¹⁰ VUK'a eklenen ek 11'inci madde ile mevzuatımıza yerleşmiştir. Bu madde tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak daha tarh işleminden önce, vergi incelemesi aşamasında, uzlaşma yoluna gidilmesini mümkün kılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılabilmesi için salınacak vergi ve kesilecek cezaların bir vergi incelemesine dayanması gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ancak ve sadece inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak tarhiyatlar konu olabilmektedir¹¹. Bir vergi incelemesine dayanmayan, takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerinden tarh edilecek ve kesilecek cezalar ile idarece yapılan tarhiyatların tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemeyeceği belirtilmektedir (Şenyüz, 2015:331). Re'sen tarhiyata konu olan uyuşmazlıkların ise vergi inceleme raporuna dayanılmaksızın takdir komisyonu kararlarına dayanılarak tarh edilen vergiler ve cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilememektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemeleri neticesinde tespit edilen matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır¹².

2.2.1. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşması

Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda komisyonların ne şekilde teşkil edeceği ve çalışacağı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde¹³ ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır. Bu yönetmelikte komisyonların oluşması ile ilgili aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

9 Danıştay, 4. D., 17.11.1994 tarihli ve E: 1992/1288, K: 1994/172 sayılı kararı, [10 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun, \(RG. 24.12.1985-19014\)](http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid, 24.11.2013: Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliğinden itibaren 15 günlük süre içinde dava açılabilmesi hk.</p></div><div data-bbox=)

11 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ek 11. Madde

12 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 2'nci madde

13 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Vergi Müfettişlerince, Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşmaktadır. İncelemeyi yapanlar bu komisyonlara ye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere katılabilmektedirler.

Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon; Vergi dairesi başkanı veya yerine vekil ettiği bir grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşmaktadır.

2.2.2. Tarhiyat ncesi Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri

Tarhiyat ncesi uzlaşma komisyonları, tespit edilen matrah farkıyla ilgili mükelleflerin karşı iddialarını dinlemekte; bu iddiaları indirim miktarının tespitinde dikkate almaktadır. Tarhiyat ncesi uzlaşma komisyonları, yapacakları uzlaşma konusu tutar ve indirim konusunda herhangi bir sınırlamaya tabi değildirler. Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri tutarlar ile ilgili olarak herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu belirlemenin yapılmamış olması uygulamada söz konusu komisyonların kimi mükellefler için tarhiyata konu verginin ortadan kaldırılmasına karar vermeye varacak kadar yetkili oldukları düşüncesinin oluşması sonucunu doğurmaktadır (Nas, 2008:168).

2.2.3. Uzlaşma Sonuçları

Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda, üç netice çıkabilir. Bunlar, uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın vaki olmamasıdır. Bu durumlar tarhiyat sonrası uzlaşmada ayrıntılı olarak anlatıldığından tekrar değinilmeyecektir.

2.2.4. Uzlaşmanın Temin Edilememesinin veya Vaki Olmamasının Hukuki Sonuçları

Tarhiyat ncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edememektedirler¹⁴.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise, mükellefe bir düşünme ve değerlendirme süresi verilmektedir. şöyle ki; uzlaşmanın vaki olmadığında tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır, mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirirse uzlaşma vaki olmuş sayılmakta ve buna göre işlem yapılmaktadır¹⁵.

Tarhiyat ncesi uzlaşmanın sağlanamaması veya vaki olmaması durumlarında ilgili vergi dairesi, inceleme raporunda belirtilen matrah ya da matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yaparak mükelleflere tebliğ etmektedir. Tebligat zerine mükelleflerin, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açma hakları bulunmaktadır. Bu süre hak düşürücü bir süredir. Srenin dolması ile mükellefin dava açma hakkı kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.

3. Vergi Planlaması

Planlama bir amaca ulaşmak için neyin, ne zaman, nasıl, nerede ve kim tarafından yapılacağını önceden kararlaştırmasıdır. Çağdaş yönetim anlayışına sahip işletmeler, işletme stratejilerini

¹⁴ Tarhiyat ncesi Uzlaşma Yönetmeliği 18'inci madde

¹⁵ Tarhiyat ncesi Uzlaşma Yönetmeliği 16'inci maddesinin 9'uncu fıkrası

önceden planlamaktadırlar. Planlama onların karşılaşacakları her farklı durum için etkin kararlar alınmasını sağlamaktadır.

Vergisel konular daha çok finansal planlama açısından önem arz etmektedir. Vergilemede önemli değişiklikler olmuşsa, finansal planların hızlıca değiştirilmesi gerekebilir. Bazen vergisel bir değişim, işletmenin satışları ve üretimi üzerinde de etkiler oluşturabilmektedir (Sözer, 1998:67).

Vergi planlaması ilk olarak 1920'li yılların sonlarında "İşletme Vergiciliği" adı altında Almanya'daki maliyeciler ile vergi hukukçularınca kullanılmış ve geliştirilmiş bir olgudur (Tuncer, 2008:10). Son yıllarda üzerinde durulsa da Türkiye'de henüz yeterince yerleşen bir kavram değildir.

Vergi denetiminin etkin ve caydırıcı olduğu gelişmiş ülkelerde vergi planlaması son derece yaygın bir olgudur. Vergi kültürü henüz olgunlaşmamış, ekonomide kayıt dışılığın yaygın olduğu, mevzuatın sık sık değiştiği, vergi idaresinin yapısal sorunlar dolayısıyla gereğince etkin olmadığı, vergilemede adaletsizliğin olduğu vergi sistemlerinde hukukun imkân tanıdığı gerçek anlamda bir vergi planlaması yerine agresif vergi planlaması¹⁶ ile kanuna açıkça aykırı olan işlemlere yönelme eğilimi görülmektedir.

3.1. Vergi Planlaması Kavramı ve Türleri

Vergi planlaması, işletmelerin yapılarının ve örgütlenmesinin, iş yapma şekil ve süreçlerinin, vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuatta yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerin, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının, vergi avantajı sağlayacak ve vergi yükünü en aza indirecek biçimde hukuki düzenlemeler ile uyumlu olarak gerçekleştirilen sistemli bir çalışmadır (Yıldırım ve Demiraslan, 2006:95).

Bir başka tanıma göre vergi planlaması işletmelerin genel hedefleri doğrultusunda, en az vergi ödemeyi sağlayacak davranışı önce araştırması, daha sonra ortaya çıkan sonuçlar arasında vergi tasarrufu sağlayabileceği veya vergi yükünü zamana yayabileceği en uygun davranışı belirlemesine yönelik stratejik bir süreçtir (Karadağ, 2009:706).

Vergi planlaması genel olarak işletmeler açısından ele alınsa da bu kavramı sadece işletmelere yönelik olarak düşünmemek gerekmektedir. Devletler de vergi planlaması yapmaktadır. Mükellefler vergi planlama faaliyeti kapsamında vergi yüklerini ve vergilerini en aza indirmeye çabalarken; devlet mükelleflerle çatışmaya düşmeden vergi gelirini arttırmaya çalışır (Eroğlu, 2014:11).

Bu açıdan bakıldığında vergi planlaması; mikro vergi planlaması ve makro vergi planlaması olmak üzere ikiye ayrılabilir. Mikro vergi planlaması, bireysel nitelik taşımakta makro vergi planlamasında ise konuya devlet açısından yaklaşmaktadır.

3.1.1. Mikro Vergi Planlaması

Mikro vergi planlaması, mükelleflerin iktisadi ve mali olanakları ile ödemeleri gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirleme; kanunlara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarıyla adlarına tahakkuk edecek olan vergiyi en aza indirme uğraşdır (Edizdoğan vd, 2011:234).

¹⁶ Agresif vergi planlaması, mükelleflerin ödeyecekleri vergileri en aza indirmek amacıyla kasıtlı olarak ülkelerin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklarından ya da ülkenin kendi vergi sistemindeki yasal boşluklarından faydalanmak suretiyle vergi kanunlarının ihlal edilmesi ve vergi kayıplarının artırılması olarak tanımlanmaktadır (Eroğlu, 2014:17).

İşletme yönetiminin temel fonksiyonu planlamadır. İşletmeler genel amaç doğrultusunda genel plan yaparlar. Alt birimlerde ise, genel amaca uygun alt planlar yapılış; satış, üretim, finansman vb. planlanır. Vergi demesi işletmeler için bir maliyet unsurudur ve krı arttırmak için mümkünse vergi maliyetini azaltmaları gerekir. Bu amaçla işletmeler en az vergi ödemeyi sağlayacak davranışı önce araştırmak, daha sonra ortaya çıkan sonuçlar arasından en uygun alternatifi belirlemek suretiyle vergi planlaması yaparlar (Karadağ, 2009 :705-706).

3.1.2. Makro Vergi Planlaması

Makro vergi planlaması devletin mali ihtiyacının en uygun kaynaklardan, toplumun yaklaşımlarını, tavır ve davranışlarını dikkate almak suretiyle, verginin çıkarılma amaçlarıyla çelişmeyecek ve en fazla hizmet sunulacak biçimde karşılanmasıdır (Akdoğan, 2013:192).

Devletin, vergi gelirlerini azaltan ya da sınırlayan hususların farkına varması ve bunlara karşı yasal önlemler uygulamaya çalışması, bu çalışmalara ilişkin uzman ve donanımlı personel istihdamı sağlaması vergi planlamasına ilişkin belli başlı konuları oluşturmaktadır (Weiner, 2006:83).

Vergi mevzuatının basit ve anlaşılır tasarlanması, vergi ödemesini arttırmak için yükümlülere yasal ödevlerinin ve kanunlar içindeki vergi kolaylıklarının anlatılması devlet açısından yer verilen diğer vergi planlaması faaliyetleridir. Bu Şekilde sahip oldukları avantajları gören mükellefler vergi kaçırma yoluna başvurmayarak hukuki sınırlar içinde vergi yüklerini azaltabileceklerdir. Sonuç olarak bu tutum ve davranışlar devletin otoritesinin sarsılmasını da engelleyecektir.

3.2. Vergi Planlamasının nemi

Vergi deme konusunda çok az kişi istekli davranmaktadır. Ancak pek çok kişi, sağlık, eğitim, güvenlik ve daha birçok kamu hizmetinin yerine getirilmesi için gerekli olan kaynakların vergilerle sağlandığını bilmektedirler. Vergi kanunlarına uymama, hkmetin bu gibi hizmetler için ihtiyaç duyduğu kaynakları azaltmaktadır. Ancak vergi mükelleflerinin üzerlerine düşenden daha fazla vergi ödemeleri de adalet anlayışıyla çelişebilmektedir.

İşletmelerin ve bireylerin vergi yükümlülüklerini azaltması ve onlara daha az vergi ödeme olanağı sunması açısından, vergi planlaması her ölçekteki işletme için büyük önem taşımaktadır. Planlı vergi yönetimi yapan işletmeler ticari faaliyetlerinde alternatifli politikalar izleyebilir, fırsatları daha iyi değerlendirebilirler. Beklenmedik anda karşılarına çıkabilecek krizlere daha dirençli olurlar. Rakiplerine karşı daha avantajlı pozisyon alabilirler. Hiçbir cezai müeyyideye maruz kalmaksızın vergi yüklerini azaltabilirler (Birinci, 2009:13).

İşletmenin elinde oluşan nakit fonunun bir kısmı vergi ödenmesi suretiyle azalacağı için likidite sıklıkla işletmenin hareket kabiliyetini zayıflatır. Bu nedenle işletmeler ellerindeki fonun büyüklüğünü artırmaya çalışmakta veya mevcut olan büyüklüğü mümkün olan en az seviyede azaltmak için daha az vergi ödeme gayreti içine girmekte ve vergi planlaması yapmaktadırlar. Ayrıca işletmeler rakipleriyile daha iyi rekabet edebilmek amacıyla da vergi planlaması yapmaktadırlar. Örneğin; iki işletmeden biri kanunlardan kaynaklanan hakları kullanarak daha az vergi derken, diğer işletme bilinçsizliği sebebiyle bu haklardan faydalanmıyor ve daha fazla vergi ödüyorsa, fazla vergi ödeyen işletmenin az vergi ödeyen işletme ile rekabet etme Őansı azalacaktır (Şişman,2003:35).

3.3. Vergi Planlamasının Sonuçları

Vergi planlamasının mükellefler ve devlet açısından çoğu zaman olumlu olmakla birlikte zaman zaman olumsuz sonuçları da olabilmektedir. Olumlu sonuçları şu şekilde ifade edilebilir:

Vergi planlaması yoluyla vergi yönetimi yapan işletmelerin satışlarında daha esnek politikalar izlemeleri, stok değerlendirme fırsatlarından faydalanarak krizlere karşı önlemler alabilmeleri ve rakiplerine karşı avantajlı pozisyonlar sağlayabilmeleri mümkün olabilmektedir. Şirketler, üzerindeki vergi yükünü dikkate alarak kurumsal bir vergi politikası üretebilmekte ve izleyebilmekte, her yılın sonunda kar/kazanç/vergi hesaplamaları yerine, gelecek yılların faaliyetlerini ve üzerindeki vergi yükünü önceden hesaplayabilecekleri ciddi vergi yöntemleri yaparak vergiden tasarruf haklarını kullanabilmektedirler (Edizdoğan vd, 2011:234).

Vergi planlama stratejilerinde, vergi idaresine yapılan bilgilendirmelerde gecikme söz konusu olmamaktadır. Şirket ile ilgili finansal durum, performans, ortaklık ve yönetim dâhil tüm önemli konularda zamanında ve doğru bilgi sağlamayı temin eden vergi planlaması kurumsal yönetime olumlu etki yapmaktadır (Garbarino, 2011:298-299).

Vergi planlaması devlet açısından, vergi kaçakçılığının önlenmesine yardımcı olmaktadır. Vergi planlamasını öğrenen mükellefler, aynı amaca ulaştıracak yöntemlerden yasal olanı tercih etmek suretiyle vergi kaçakçılığına sebep olan yolları kapatabilecektir (Eroğlu, 2014:9).

Vergi planlaması tüm bunlarla birlikte mevzuatta yer alan kanuni boşlukların yasama organınca görülebilmesini sağlamaktadır. Kanun boşluklarını çok iyi değerlendirebilen mükelleflerin yaptığı vergi planlaması, kanun yapıcının iradesi dışında oluşan kanuni boşlukların görülmesi ve doldurulması için devlete fırsat vermektedir (Karadağ, 2009:741).

Yukarıda da ifade edildiği üzere vergi planlamasının bazen olumsuz etki oluşturması da söz konusu olabilmektedir. Bunlar arasında yapılan vergi planlamasının işletmenin genel planına aykırılıklar teşkil etme ve devletin gelirlerini azaltabilme olasılıkları sayılabilir.

4. Vergi Planlaması Aracı Olarak Uzlaşma

Uzlaşma müessesesi hem işletmeler hem de devlet için bir vergi planlama aracı olabilir. İyi bir vergi planlayıcısı vergi kanunlarının uygulanmasını idare ederken işletmeyi cezalı tarhiyatlara karşı karşıya getirmemeli, ani mevzuat değişikliklerine karşılık hazırlıklı olmalıdır. İşletmeye uygulanacak cezalar karşısında, yargısal yollardan çok vergi idaresiyle uyumsuzlukları çözmeye çalışmalı ve yargı yoluna gidilen durumlarda işletmeyi ağır ceza risklerine sokmayacak tedbirleri almalıdır (Eroğlu, 2014:8). Devlet adına hareket eden görevliler de verginin tahsilini sağlamalı aynı zamanda tahsilâtın en az maliyetle ve zamanında yapılmasını sağlamalıdır.

4.1. Mikro Vergi Planlaması Aracı Olarak Uzlaşma

İşletmeler zaman zaman uzlaşmaya konu bir vergi ve cezası ile karşılaşabilirler. Bu durumda ödenecek vergi miktarını azaltmanın yollarından biri de uzlaşma müessesesidir.

Birinci bölümde ayrıntılı biçimde açıklandığı üzere uzlaşma talebinde bulunulması sonucu yapılan görüşmelerde üç sonuçtan biri ortaya çıkmaktadır. Bunlar uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın olmaması olmasıdır. Uzlaşmanın vaki olması durumunda uzlaşılan vergi ve ceza miktarı ödenmektedir. Diğer ikisinde ise, uzlaşma

sağlanamadığı için mükellef için artık üç yol söz konusudur. Ya vergi ve cezanın tamamı bir ay içerisinde ödenir ya uzlaşma tutanağı imzalanmadan muhatabı tarafından uzlaşmadan vazgeçildiği beyan edilir ve cezalarda indirim müessesesinden yararlanır (Şenyüz, 2015:350) ya da konu yargıya taşınır ve kazanılması halinde hiç vergi ödenmez; kaybedilmesi halinde ise, vergi ve cezanın tamamı ödenir.

İşletmeler böyle bir durumda ödeyecekleri vergiyi en aza indirmek için stratejik olarak hareket etmelidirler. Konuyu bir örnekle açıklamanın daha faydalı olacağı düşünülmektedir. Şöyle ki, yapılan bir inceleme neticesinde bir işletmenin 100 TL vergi aslı ve 100 TL'de vergi cezası ödemesi gerekli olsun. İşletmeye uzlaşma talebi neticesinde vergi aslının %50'sinin cezasının da %65'inin silinmesi teklif edildiğinin varsayıldığı bir ortamda işletmenin karşısına üç alternatif çıkmaktadır. Birinci alternatif olarak teklifi kabul ederse 200 TL yerine 85 TL ödeyecek ve 135 TL ödemekten kurtulmuş olacaktır. İkinci alternatif, olarak teklifi kabul etmeyecek ve yargıya başvuracak ve kazanırsa 200 TL'nin tamamını ödemekten kurtularak hiç vergi ödemeyecek olmasıdır. Üçüncü durum, davayı kaybetmesi ve 200 TL'nin tamamını ödemek zorunda kalacak olmasıdır.

Söz konusu durumda işletmelerin kararlarını verirken kendilerine isnat edilen vergi ve cezanın dayandığı hukuki gerekçelerin sağlamlığına ve zayıflığına göre hareket etmeleri gerekmektedir. Eğer vergi ve cezaya ilişkin hukuki dayanak zayıfsa yüksek oranda olmayan uzlaşma tekliflerini kabul etmeyip dava açmaları makul bir davranış olacaktır. Diğer taraftan hukuki gerekçe güçlü ise, idare tarafından teklif edilen indirim kabul edilerek en azından verginin ve cezanın bir kısmını ödemekten kurtulma yolu seçilmelidir.

4.2. Makro Vergi Planlaması Aracı Olarak Uzlaşma

Konu devlet açısından değerlendirildiğinde de aslında çok farklı bir sonuca varılmadığı görülmektedir. Şöyle ki; yukarıda bahsedilen üç alternatif devlet içinde geçerlidir. Bu durumda alacağın bir kısmının tahsili kesinleşebilir; dava neticesine göre ya alacağın tamamı tahsil edilebilir ya da tamamı kaybedilebilir. Bu noktada hem alacağın tahsilâtını hızlandırmak hem de tahsilâta ilişkin diğer masraflardan kurtulmak amacı ile devlet açısından en ideal yöntem makul bir oranda uzlaşmak olarak görülmektedir. Ancak burada verginin yasallığı ve eşitliği ilkelerinin zedelenmemesi hususuna dikkat etmek gerekmektedir.

Devlet açısından vergi ve cezanın tahsili için basit bir yöntem olarak uzlaşma müessesesi faydalı gibi görünse de müesseseye ilişkin ciddi eleştiriler de söz konusu olmaktadır. Uzlaşmanın hem mükellefler hem de devlet açısından daha etkin olarak kullanılmasını sağlamak devletin görevi olduğundan bu eleştirilerin muhatabı da yine devlet olmaktadır. Bunun yanında vergi planlaması, uygulamada yaşanan sorunların devletçe tespit edilip giderilmesi ve vergi gelirlerinin sürekliliğinin sağlanmasını da içermektedir. Bu açıdan bu bölümde önce yapılan eleştiriler belirtilecek sonra uzlaşma sisteminin sağlıklı işleme için yapılması gerekenlere yer verilecektir.

5. Uzlaşma Kurumuna Yönelik Eleştiriler

Devlet açısından uzlaşma kurumunun vergi tahsilâtını hızlandırması, yargı üzerindeki yükü azaltması, süreci kısaltması gibi bir takım faydaları bulunmasına rağmen bu kurum eleştirilere de maruz kalmaktadır. Bu eleştiriler özellikle vergilemede eşitlik ilkesinin ve verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesi konularında yoğunlaşmıştır.

5.1. Vergilemede Eşitlik İlkesinin Zedelenmesi

Eşit durumlardakilerin eşit vergi yükümlülüğüne tabii olması şeklinde denetlenebileceğimiz vergide eşitlik ilkesi incelendiğinde, bunun biri hukuki diğeri de mali olmak üzere iki yönü bulunduğu görülmektedir. Eşitlik ilkesinin hukuki yönü, vergi kanunu önünde eşitliği; mali yönü ise, ödeme gücünde eşitliği ifade etmektedir¹⁷.

Eşitlik kavramı, yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak iki biçimde anlaşılmaktadır. Yatay eşitlik mali gücü aynı olanlardan aynı oranda; dikey eşitlik ise mali gücü farklı olanlardan farklı oranda vergi alınmasını ifade etmektedir (Bilici, 2013:35).

Uzlaşma, hem yükümlünün hem de idarenin kararların alınmasına etkin biçimde katıldığı karşılıklı bir pazarlık ve karar alma sürecidir. İdare yükümlünün isteklerini de dikkate alarak kabul edilecek vergi ve ceza tutarını tayin etmektedir. Yükümlülerin bu tutarı kabul etmesiyle uyumsuzluk yargı merciine gitmeden çözümlenmiş olmaktadır. Ancak uzlaşma sonucunda uzlaşan kişilerin daha az vergi ve ceza ödemeleri aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunu bozmaktadır. Bu durum Anayasa da yer alan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu yönüyle uzlaşma kurumunun vergide eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir (Doğrusöz, 2013).

Uzlaşma durumunda anayasanın eşitlik ilkesinin ihlal edilmesi, kanun önünde her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften uzlaşma yoluna gidenin daha az vergi ödemesi şeklinde ifade edilebilir. Aynı durumda olan iki mükellefin her ikisinin de uzlaşmaya başvurması ve birinin uzlaşıp diğersinin uzlaşmaması halinde de eşitlik ilkesi açısından kuvvetli soru işareti söz konusu olabilecektir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013:171).

Uygulamada da komisyonlar tarafından yapılan çok farklı uygulamalar mükellefler tarafından çokça eleştirilmiş ve tartışma konusu olmuştur. Aşağıda farklı komisyonlarca yapılan farklı uygulamalara yer verilmektedir.

Tablo 1. 2013 Yılı Uzlaşma Sonuçları

Komisyon Adı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı	Affedilen Vergi(%)	Uzlaşma Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşılan Ceza Tutarı	Affedilen Ceza(%)
Merkezi Uzlaşma	78.348.091	10.183.607	87,00	111.038.800	1.100.000	99,01
Koordinasyon Uzlaşma	57.960.840	34.956.924	39,69	80.481.794	2.474.932	96,92
Taşra*	357.937.380	270.476.069	24,43	460.815.890	27.027.669	94,13

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu

Tabloya bakıldığında, yetki sınırı düşük olan taşradaki uzlaşma komisyonlarında uzlaşmaya konu olan vergi tutarının yaklaşık 358 milyon TL olduğu bunun yüzde 24,4'ünün affedildiği, yüzde 85,6'ya denk gelen kısmın ise affedilmediği görülmektedir. Diğer taraftan ortaya çıkan uyumsuzluğun tutarının 2 milyon TL ile 3 milyon TL arasında olması halinde görevli olan Koordinasyon uzlaşma komisyonunda yaklaşık 58 milyon TL vergi tutarından yüzde 39,7'si affedilmiş, yüzde 60'a denk gelen 34,9 milyon TL'nin ödenmesi konusunda uzlaşılmıştır. Uzlaşmaya

17 Anayasa Mahkemesinin 07.10.2003 Tarih, E: 2003/73, K: 2003/86 Kararı, 20.12.2003 Tarih ve 26029 sayılı RG'de yayınlanmıştır.

konusu vergi tutarının 3 milyon TL'nin üzerinde olması durumunda yetkili olan Merkezi uzlaşma komisyonunda uzlaşmaya konu olan toplam tutarın 78,3 milyon TL olduğu bunun yüzde 87'sinin affedildiği, yüzde 13'e karşılık gelen 10,1 milyon TL'nin ödemesi için uzlaşıldığı görölmektedir. Dikkat edileceği üzere komisyonların yetki sınırı arttıkça affedilme oranı da artmaktadır. Taşrada yaklaşık %24 olan affedilme oranı merkezi uzlaşma komisyonunda 3,5 kat artmış ve %87 olmuştur. Sonuç olarak GİB tarafından yayınlanan resmi rakamlara göre bile uzlaşma sisteminde ortaya çıkan sonuçların ne kadar adaletsiz olduğu ve komisyonlar arasında ciddi uygulama farklılıklarının olduğu net bir biçimde görölmektedir.

Cezalardaki uzlaşma açısından komisyonlar arasında uygulamada dikkat çekici bir dengesizlik yoktur. Taşradaki komisyonlarda cezaların %94,13'ü, koordinasyon uzlaşma komisyonunda %96,92'si silinirken merkezi uzlaşma komisyonlarında hemen hemen hepsi ortadan kalkmaktadır.

5.2. Verginin Kanuniliği İlkesinin Zedelenmesi

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında aynen "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm vergide kanunilik ilkesini öngörmektedir (ağan, 1984:174). Dördüncü fıkrada ise, sadece vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebileceği ifade edilmektedir. Uzlaşmada ise, Bakanlar Kurulu'na bile tanınmayan bu yetki, idarenin temsilcisi sıfatını taşıyan uzlaşma komisyonlarına tanınmış durumdadır. Uzlaşma komisyonları bu yetkiyi, VUK'dan almaktadır. Burada üzerinde durulan mesele vergi ve cezalarda indirim yapabilmeyen anayasaya göre sadece kanunlarla mümkün olmasına rağmen, bu yetkinin idareye kanunla verilip verilemeyeceğidir (Yılmaz, 2009:338).

Uzlaşma komisyonlarına tanınmış olan takdir yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü maddesine tamamen aykırı bulunmaktadır. Zira kanunla ortaya çıkmış bir vergi alacağından uzlaşma müessesesi sayesinde idari tasarrufla alımından vazgeçilmektedir. Bu durum, idarenin kanuniliği ilkesiyle¹⁸ de çelişmektedir. Diğer bir ifadeyle, bağlı yetkilerle donatılmış olan idare vergi kanunlarına göre doğmuş olan vergi alacağını almama bakımından takdir yetkisine sahip olmaktadır ve bu husus kanunilik ilkesine aykırı görölmektedir (Karakoç, 2007:41).

5.3. Uzlaşma Müessesinin Etkin Bir Makro Vergi Planlaması Aracı Olabilmesi için Gerekenler

Uzlaşma müessesesinin daha verimli bir hale getirilebilmesi için bazı yeniliklerin yapılması gerekmektedir. Burada uzlaşma sisteminin vergi hukukundaki uygulama alanıyla ilgili bazı önerilerde bulunmaktadır.

5.3.1. Vergi Aslında Uzlaşma Oranı Rutin Olmamalıdır

Uzlaşma komisyonlarında vergi ve cezadan indirim yapılmasının rutin hale geldiği görölmektedir. Özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra birimleri vergi ve ceza tutarlarında kendilerine göre belli oranlarda indirim yapmaları ve olayın özelliğine göre irade ortaya koymamaktadır (Saygılı, 2012:217).

¹⁸ İdarelerin kanuniliği ilkesi idarenin örgütlenmesinde ve faaliyetlerinde yasaların egemen olması, idarenin yasalara saygılı davranması, böylece yönetilenlerin, idarenin keyfi eylem ve işlemlerine karşı korunması anlamına gelir.

Mükellefin malvarlığı, işyerinin ekonomik değeri gibi mükellefin ödeme gücü de uzlaşma toplantılarında dikkate alınmalı, kendisinden ödemesi istenilen vergi ve cezayı ödemediği zaman ekonomik bakımdan çok zor bir duruma düşeceği kanaati doğarsa, faaliyetine devam edebilecek ve ekonomiye katkısının devamını sağlayacak geniş bir ödeme planı düşünülmelidir. Ancak burada da mükellefin tarh edilen vergi ve cezalarını geç ödemeyi ve devamlı uzlaşma yolunu seçmiş olmayı alışkanlık haline getirmemiş bulunması bir ön şart olarak ileri sürülebilir (Serim, 2006:104).

5.3.2. Vergi Cezalarındaki İndirim Tutarı Cezanın Caydırıcılığını Yok Etmemelidir

Vergi kaçırılması durumunda ceza uygulanmasındaki asıl gaye bir gelir elde etmek değil, kişilerin kanun dışı yollara başvurmasını önlemektir. Uzlaşma müessesesinden beklenen faydanın sağlanması ve bununla birlikte cezaların caydırıcı özelliklerinin korunması için uzlaşma talebinde ve uzlaşma görüşmeleri sırasında ileri sürülen gerekçeler uzlaşma sırasında göz önünde bulundurulmalıdır (Güçlü, 2007:38). Tablo 1'de gösterildiği üzere, taşradaki komisyonlarda cezaların %94,13'ü, koordinasyon uzlaşma komisyonunda %96,92'si silinirken merkezi uzlaşma komisyonlarında hemen hemen hepsi affedilmektedir. Bu durum cezaların caydırıcılık etkisini neredeyse yok etmektedir.

5.3.3. Süresinde Ödeme Yapılmaması Durumunda Uzlaşma Vaki Olmaması Sayılmalıdır

Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın öngörülen sürelerde ödenmemesi uzlaşma neticesinde amaçlanan kamu alacağının bir an önce tahsilinin gerçekleştirilememesi sonucunu doğurmaktadır. Bu durumda uzlaşma kurumu tek yönlü işleyen bir sistem haline dönüşmektedir. Daha açık bir anlatımla, uzlaşma sonucunda mükellef ödeyeceği vergi ve cezayı önemli oranda düşürmüş olmakta ve böylece uzlaşmadan beklediği faydayı sağlamakta; buna karşılık devlet, alacağını bir an önce tahsil etme imkânından mahrum kalmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapılarak, uzlaşmanın gerçekleştiği durumlarda, uzlaşılan vergi, cezalar ve gecikme faizi tutarları için belli bir ödeme süresi belirlenmesi; ayrıca bu sürede ödeme yapılmaması halinde uzlaşmanın geçersiz sayılarak uzlaşma öncesindeki vergi, ceza ve gecikme faizi tutarlarının takibe konu edilmesi, verginin tahsil edilmesi açısından yerinde bir uygulama olacaktır (Demirci, 2007:25).

5.3.4. Uzlaşma Komisyonlarının Yapısı ve İşleyişi Yeniden Düzenlenmelidir

Uzlaşma komisyonlarının yapısı, uzlaşma kurumunun hızlı biçimde işlemesi için yeniden düzenlenerek komisyonların daimi bir şekilde kurulması ve bu komisyon üyelerinin başka görevlerinin bulunmaması sağlanmalıdır. Böylece komisyon üyeleri asıl işlerine yoğunlaşarak hem daha çabuk hem de daha doğru sonuçlara varabileceklerdir.

Bu şekilde yapılanan uzlaşma komisyonlarına, mükellefle daha kolay ve sağlıklı bir şekilde uzlaşmaya varabilmesi için mükelleflerin vergi durumuyla ilgili bilgi toplama konusunda yetki verilmelidir. Zira yeterli bilgi ve belgeye sahip olan uzlaşma komisyonları, uzlaşma yapılırken mükellef veya ceza muhatabının durumunu daha gerçekçi bir şekilde değerlendirebilecektir (Nas, 2008 :209)

5.3.5. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırlandırılmalıdır

Uzlaşmada mevcut sorunlardan bir diğeri de komisyona tanınan yetkilerin sınırsızlığıdır. Tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının mükelleflere yapacakları tekliflerde ve uzlaşılan miktarla ilgili hiçbir sınırlama söz konusu olmamaktadır. Komisyon isterse, vergi aslının ve cezasının tamamını kaldırabilmektedir. Mükelleflerin talebini uzlaşma komisyonuna ifade ediş biçiminden, komisyon üyelerinin o günkü ruh haline kadar pek çok unsur indirim miktarını etkileyebilmektedir. Komisyonlara bunun gibi geniş yetkiler verilmesi, ister istemez birbirinden çok farklı kararların da ortaya çıkmasına sebep olmaktadır (Korkusuz, 1998:78).

Uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin sınırsız olması, bu yetkilerini kötüye kullanmalarına da açık bir durumdur. Bu yetkiyi kötüye kullananlara karşı da getirilmiş özel bir yaptırım söz konusu olmamaktadır. Ancak genel hükümlere göre görevin kötüye kullanıldığı iddia edilebilirse de bunu kanıtlamak zor olmaktadır. Bununla birlikte, komisyon herhangi bir menfaat gözetmeden de zaman içinde tutarsız kararlar vermiş olabilir (Korkusuz, 1998: 79).

5.3.6. İndirim Oranları Gereğelendirilmelidir

Uygulamalarda, yapılan indirimin neden yapıldığına ilişkin hiçbir kayıt yer almamaktadır. Vergi dairelerinde ve Gelir İdaresi Başkanlığında merkezi uzlaşma komisyonunda alınan uzlaşma kararlarında uzlaşmanın gerekçesine yönelik herhangi bir kayda rastlanmamaktadır. Uzlaşma komisyonu kararlarına ilişkin kayıt tutulması halinde; kayıtlarda kararların gerekçesinde azınlık görüşü de yer almış olacaktır. Bununla birlikte komisyon üyelerinin değişmesi durumunda da idarenin sürekliliği, kararların tutarlılığı açısından yeni üyeler eski kararlar ve gerekçelerinden yararlanabileceklerdir (Budak, 2006:20).

Mükellefin uzlaşma gerekçesinde “Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememiş olması” durumu uzlaşmanın gidişatını etkilemektedir. Bu gerekçe aslında hukuku yeterince ya da amacı doğrultusunda kavrayamamak, ayrıntılarını da bilmemek şeklinde açıklanmaktadır. Buna göre mükellefin kendisini kusurlu görmesinden bahsetmek mümkündür ve bu durumun da pişmanlık müessesesine daha uygun olduğu ifade edilmektedir. Uzlaşma gerekçelerinin kaydı tutulurken mükellefin uzlaşmaya gitmedeki nedeni açık bir şekilde kayıt altına alınmalı ve somut belgelerle desteklenmelidir (Dura, 2009:50).

5.3.7. Uzlaşma Komisyonlarının Kararlarında şeffalık Sağlanmalıdır

şeffalık; kararların, kurallar ve düzenlemeler doğrultusunda alınması ve uygulanması, alınan kararlardan etkileneceklerin bilgiye erişiminin sağlanması ve bu bilginin de ulaşılabilir, anlaşılır ve somut olması prensibidir (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, 2013:13).

Esasen saydam veya şeffaf olmayan kurumlarda yapılan işlemlerde suiistimallerin, kayırmacılığın ve yolsuzluğun son derece yaygın olduğu bilinen bir gerçektir. Uzlaşma komisyonlarının verdiği kararlara hiçbir şekilde erişilememekte taraflardan başkası bilgi sahibi olamamaktadır. Bu durumun ortaya çıkmasında ticari sır ve vergi mahremiyeti gibi kavramların büyük önemi bulunmaktadır. Ancak komisyonların verdiği kararların gerekçelerinin firma veya kişi isimleri kapatılarak kamuoyuna ilan edilmesinin en azından aynı durumda olanlara aynı şekilde muameleme edilmesini sağlayacağı düşünölmektedir.

6. Sonuç

Vergi planlaması; mikro (kişisel) vergi planlaması ve makro vergi planlaması olmak üzere ikiye ayrılabilir. Mikro vergi planlaması, bireysel nitelik taşımakta olup, mükelleflerin ve vergi sorumlularının kanunlara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarıyla ödemeleri gereken vergileri asgariye indirme çabalarıdır. Makro vergi planlamasında ise konuya devlet açısından yaklaşmaktadır. Makro vergi planlamasının amacı, devletin mali ihtiyacının, en uygun kaynaklardan, toplumun yaklaşımlarının, tavır ve davranışlarının da dikkate alınarak, verginin çıkarılma amaçlarıyla çelişmeyecek ve en fazla hizmet sunulacak biçimde karşılanmasıdır.

Türk vergi hukukunda uzlaşma, ikmalen re'sen veya idarece yapılan tarhiyat konusu vergi ve cezalarda mükellefle idare arasında, ödenecek vergi ve ceza tutarında karşılıklı anlaşılması esasına dayanan, böylece uyuşmazlığın yargıya taşınmadan çözümünü sağlayan bir kurumdur.

İdare uzlaşma müessesesi ile mükellefin isteklerini ve özel durumunu dikkate alarak kabul edebileceği vergi ve ceza miktarını belirlemekte, bir kısım vergi alacağından vazgeçmektedir. Mükellefin bu tutarı onaylamasıyla uyuşmazlık yargı organlarına intikal ettirilmeden çözümlenmiş olmaktadır.

Uzlaşma müessesesi, tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Uzlaşmanın konusu ve uygulanmasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, tarhiyat sonrası uzlaşma ikmalen, re'sen ve idarece tarh yöntemlerinde uygulanabilmekte iken tarhiyat öncesi uzlaşmada sadece ikmalen ve re'sen tarhiyat yöntemlerinde uygulanmaktadır. Kapsadığı vergi ve ceza alanı olarak baktığımızda da tarhiyat öncesi uzlaşmanın tarhiyat sonrası uzlaşmaya göre kapsamı daha geniş tutulmuştur. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmezken tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmektedir. Bununla birlikte her iki yöntemde de uzlaşmaya yönelik herhangi bir miktar sınırlaması yapılmamıştır.

Mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunmaları üzerine yapılan görüşmelerde üç sonuçtan biri ortaya çıkmaktadır. Bunlar uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın gerçekleşmemiş olmasıdır. Uzlaşmanın vaki olması durumunda uzlaşılacak vergi ve ceza miktarı ödenir. Diğer ikisinde ise uzlaşma sağlanmadığı için mükellef için artık iki yol söz konusudur. Ya vergi ve cezanın tamamı ödenir ya da konuyu yargıya taşınır ve kazanılması halinde hiç vergi ve ceza ödenmez, kaybedilmesi halinde ise vergi ve cezanın tamamı ödenir.

Uzlaşma müessesinin hukuk sistemi içindeki yerine baktığımızda bir kısım mükellefin vergi idaresiyle pazarlığa girerek ödeyeceği vergi miktarını uzlaşma sonucuna göre belirlemesi, vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren diğer mükelleflerin vergisini eksiksiz ödemesi, uzlaşılacak mükellefler arasında da objektif kriterlere göre hareket edilmemesi ve dolayısıyla mükellefler arasında farklı uygulamaların ortaya çıkması, Anayasa'nın "kanun önünde eşitlik" ilkesini zayıflattığını göstermektedir.

Bu durumda işletmelerin kararlarını verirken kendilerine isnat edilen vergi ve cezanın dayandığı hukuki gerekçelerin sağlamlığına ve zayıflığına göre hareket etmeleri gerekmektedir. Eğer vergi ve cezaya ilişkin hukuki dayanak zayıfsa yüksek oranda olmayan uzlaşma tekliflerini kabul etmeyip dava açmaları makul bir davranış olacaktır. Diğer taraftan hukuki gerekçe güçlü ise idare tarafından teklif edilen indirim kabul edilerek en azından verginin ve cezanın bir kısmını ödemekten kurtulma yolu seçilmesi mümkün olacaktır.

Konu devlet açısından değerlendirildiğinde de aslında çok farklı bir sonuca varılmamaktadır. şöyle ki; yukarıda bahsedilen üç alternatif devlet içinde geçerlidir. Bir başka deyişle ya alacağın bir kısmı tahsili kesinleşecek, ya da dava neticesine göre tamamı alınacak veya tamamı kaybedilecek. Bu noktada hem alacağın tahsilatını hızlandırmak, hem de tahsilata ilişkin diğer masraflardan kurtulmak amacı ile devlet açısından en ideal yöntem makul bir oranda uzlaşmak olarak görünmektedir. Ancak burada verginin kanuniliği ve eşitliği ilkelerinin zedelenmemesi hususuna dikkat etmek gerekmektedir. Uygulamada uzlaşma müessesesine yönelik eleştiriler söz konusu olmaktadır. Bununla beraber uzlaşmanın hem mükellefler hem de devlet açısından daha etkin olarak kullanılmasını sağlamak yine devletin görevidir. Uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak yaşanan sorunların tespit edilip giderilmesi makro vergi planlaması olarak değerlendirilebilir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bilici, N. (2013). *Vergi Hukuku*. 31. Baskı, Ankara:Seçkin Yayınları.
- Birinci, N. (2009). Uluslararası Vergi Planlamasının Analizi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi.
- Budak, Y. (2006). Uzlaşma Kişiye Özel Vergi Affı(mı)dır. *Vergi Dünyası*, 304, 60.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- ağan, N. (1984). Türk anayasası açısından vergileme yetkisi, *Anayasa Yargısı*, Cilt No:1.
- Demir, A. (1998). Uzlaşma müessesinden beklenen faydanın sağlanabilmesi için iki öneri. *Vergi Dünyası*, 88, 43.
- Demirci, A. (2007). Uzlaşma için öneriler, *Vergi Dünyası*, 315, 25.
- Doğrusöz, B. (2013). Uzlaşma Kurumunun Düşündürdükleri. Erişim tarihi ve Erişim: 25.11.2013, http://referansgazetesi.com/print.aspx?HBR__KOD,
- Dura, İ. H. (2009). Uzlaşma Nedir? *Vergi Sorunları Dergisi*, 253, 50.
- Edizdoğan, N., etinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2011). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Eroğlu, O. (2014). *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*. Bursa:Ekin Yayınevi.
- Garbarino, C. (2011). Aggressive Tax Strategies and Corporate Tax Governance: An Institutional Approach. *European Company and Financial Law Review*, 8(3).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2013), Faaliyet Raporu, Ankara.
- Güçlü, S. (2007). Hatalı Uzlaşmalar Hakkında. *Vergi Sorunları Dergisi*, 225 (38).
- Karadağ, N.. (2009). Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme. *A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, -Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*.
- Karakoç Y. (2011). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara:Yetkin Yayınları.
- Karakoç Y. (2007). *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının özüm Yolları*. Ankara:Yetkin Yayınları.
- Kırbaş, S. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Korkusuz, M. (1998). Vergi sistemimizde uzlaşma müessesesi ve bugünkü durumu üzerine bir değerlendirme. *Yaklaşım Dergisi*, 83, 78–79.
- Nas, A. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öncel, M, Kumrulu, A. ve ağan, N. (2013) *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Saygılı, N. (2012). Vergi yönetimi açısından vergi yargısına bakış, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyum*, Ankara, 11 Mayıs, 217. <http://www.danistay.gov.tr/sempozyum/2012/2012.pdf> , Erişim Tarihi: 17.06.2014

- Serim, N. (2006). Türkiye'de ve Abd'de uzlaşma sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 214, 104.
- Sözer, C. (1998). Küçük ve orta ölçekli işletmelerde vergi planlaması, *Mali Çözüm Dergisi*, 45, 67.
- Şişman, B. (2003). *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*. İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Şenyüz, D. (2015). *Vergi Ceza Hukuku*. 8.Baskı, Bursa:Ekin Kitabevi.
- Tuncer, S. (2008). İşletme Vergiciliğinde Vergi Planlaması. *Yaklaşım Dergisi*, 181, 10.
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2013) "Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Aile Şirketleri Yönetim Rehberi", TKYD Yayınları.
- Weiner, J. M. (2006). *Company Tax Reform in the European Union*. Guidance from the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU New York: Springer Science + Business Media
- Yıldırım, A. ve Demirarslan, A. (2006). Vergi planlaması çalışmaları çerçevesinde, yatırım indirimi istisnasında 2006 yılında yapılan, 2007 ve 2008 yıllarında yapılacak tercih belirlenmesi. *Vergi Dünyası*, 302, 95.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma müessesesinin hukuki niteliği ve temel vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1-2(338).