



VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMANIN VERGİDE EŞİTLİK İLKESİ BAĞLAMINDA ANAYASA'YA UYGUNLUĞU

*The Constitutionality of Settlement in Tax Law in the Context of the Equality
Principle in Taxation*

Özcan Altay*

ÖZ

Türk vergi hukukunda uzlaşma daha önce akademik alanda birçok kez ele alınmış, hukuki niteliği ve uygulaması üzerine doktrinde çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda uzlaşma kurumunun temel anayasal ilkeler olan vergide eşitlik ve kanunilik ilkeleri bağlamında çoğunlukla Anayasa'ya aykırı olarak nitelendiği görülmektedir. Gerçekten de uzlaşma olanağından istifade eden ve bu hakkını bir şekilde kullan(a)mayan mükellefler arasında ödeyecekleri vergi miktarları veya cezalar bakımından oluşan farklar (eşitsizlikler) uzlaşmayı ilk bakışta Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer bulan vergide eşitlik ilkesi ile çelişik hâle getirmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi kararlarında vurgulanan vergide eşitliğin eylemli bir eşitliğe denk düşmeyen biçimsel yönü ve Mahkemenin muhtelif kararlarında vergi düzenlemelerinde öngörülen eşitsizliklerin haklı nedene bağlı olarak hoş görülebilmesi, meselenin ilgili Anayasa Mahkemesi kararları yönünden daha yakından incelenmesini gerektirmektedir.

Bu doğrultuda makalede “uzlaşma”, Türk vergi hukukunda düzenleniş şekli ve belirgin özellikleri ekseninde özetlenecek, ardından vergide eşitlik ilkesine uygunluğu bakımından irdelenecektir. Konu hakkındaki benzer akademik çalışmalardan farklı olarak bu irdeleme, kıyaslanmaya elverişli Anayasa Mahkemesi kararları üzerinden yapılacaktır. Makalenin son kısmında uzlaşmanın Almanya'da uygulanış tarzı ve niteliğine ilişkin kısa bir değerlendirmeye yer verilecek,

* Anayasa Mahkemesi Kararlar Müdürü, ozcan.altay@anayasa.gov.tr, ORCID: 0000-0001-9765-2547.

böylelikle vergide uzlaşma kurumuna özellikle kanunilik (ve dolayısıyla eşitlik) ilkesi bakımından farklı bir perspektif sunulmaya çalışılacaktır.

Anahtar kelimeler: Tarhiyat, uzlaşma, vergide eşitlik, kanunilik, haklı neden, kamu yararı.

ABSTRACT

The settlement in the Turkish tax law has been elaborated many times in the academic field, and several studies have been made in doctrine as to its legal nature and practice. Those studies mostly consider the institution of settlement as unconstitutional in the context of the principles of equality and legality in taxation. Indeed, the differences (and/or inequalities) in terms of tax amounts and fines between taxpayers who have taken advantage of the settlement option and those who have not (or could not) exercised this right, put the settlement, *prima facie*, incompatible with the principle of equality in taxation enshrined in Article 73 of the Constitution. However, it requires a closer look into the subject, as the Constitutional Court reiterates in its various decisions that the formal aspect of the so-called equality principle does not refer to an actual equality, and it may defer to the inequalities offered by tax regulations, on condition that they are justified.

In this respect, the article initially summarizes the settlement based on its formation in the Turkish tax law and its certain qualifications, then it examines its compatibility with the principle of equality in taxation. This examination, departing from similar academic works, is made under the Constitutional Court's decisions which are suitable for analogy. The last part of the article covers a short assessment concerning the nature and practice of the settlement procedure in Germany, thus introducing a different perspective to the institution of settlement in tax law.

Keywords: Assessment, settlement, equality in taxation, legality, reasonable justification, public interest.

GİRİŞ

Vergi uyuşmazlıklarında yargı yolundan bağımsız olarak başvurulabilen (bu anlamda bir dava şartı olmayan) ve idari bir çözüm yolu olan uzlaşma, vergiye ilişkin anayasal ilkeler bakımından tartışmaya açık bir kurumdur. Bu doğrultuda özellikle kanunilik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme gibi temel ilkeler yönünden eleştirilmiştir¹. Bununla birlikte uzlaşmanın sahip olduğu yargı makamlarının iş yükünü azaltması, vergi gelirlerine daha kısa sürede erişimi sağlayabilmesi, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki uyumu artırması gibi meşru amaçlar, kurumun bir bütün olarak anayasaya aykırı değerlendirilmesinden ziyade sorunlu alanlarının anayasal sınırlar içine çekilmesini daha değerli kılmaktadır.

Vergi hukukumuzda 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) 19/2/1963 tarihli ve 205 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle giren uzlaşma kurumuna ait düzenlemelere karşı o dönemde Anayasa Mahkemesine iptal başvurusu yapılmamış ve yine uzlaşılan vergi miktarları ve cezaları bakımından yargı yoluna gitmek ve dolayısıyla uzlaşmaya dair hükümlerin somut davada uygulanacak norm niteliğine kavuşturmak mümkün olmadığından itiraz yolunun (somut norm denetiminin) işletilmesi de söz konusu olamamıştır². Bu nedenle uzlaşmanın vergilere ilişkin anayasal ilkeler kapsamında incelenmesi daha ziyade Anayasa Mahkemesinin benzer durumdaki mükelleflere yapılan ayrımcı muameleleri "haklı" kılan nedenler bakımından incelendiği diğer vergisel düzenlemeler üzerinden yapılabilmektedir. Bu doğrultuda makale doktrinindeki mevcut çalışmalardan farklı olarak uzlaşmayı, Anayasa Mahkemesinin vergide eşitlik ilkesini tanımladığı ve pozitif normlara uyguladığı belli başlı kararlar ekseninde Anayasa'ya uygunluğu bakımından irdelemektedir. Dolayısıyla makalede uzlaşmanın salt Anayasa'ya aykırı yönlerinin tespiti ile yetinilmemiş, bu hukuki kurumun (özellikle norm denetimi anlamında) anayasal denetimi mümkün olsa idi Anayasa Mahkemesi tarafından ele alınması muhtemel ilke ve kriterler ön plana çıkarılmıştır.

¹ Yavaşlar, F. B. (2010). "Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 257, s. 167.

² a.g.e. s. 166. Bu konuya ilişkin olarak aşağıda 54 numaralı dipnotta Anayasa Mahkemesinin VUK'a 4/12/1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesiyle eklenen tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin Ek Madde 11'in iptali istemiyle bir derece mahkemesince yapılan başvuruyu reddettiği örnek aktarılmıştır.

Makalenin ilk bölümü, uzlaşmanın vergi hukuku uygulamasına girişini ve ileriki bölümlerde yapılacak değerlendirmeler için gerekli görülen başlıca özelliklerini ele almaktadır. İkinci bölümde ise öncelikle vergide eşitlik ilkesine ilişkin genel değerlendirmeler yapılmış ve Anayasa Mahkemesinin konuya bakışı seçili kararlar üzerinden ortaya konmuştur. Devamında ise uzlaşma kurumunun Anayasa'ya uygunluğu bu kararlarda benimsenen ilke ve gerekçeler üzerinden değerlendirilmiştir. Üçüncü ve son bölümde ise kısaca Almanya'daki uygulamaya değinilmiş, bunun Türkiye'de mevcut eleştiri ve tartışmalara özellikle kanunilik ilkesi dolayısıyla vergide eşitlik ilkesi açısından katkı sunacağı düşünülmüştür.

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNA UZLAŞMA KURUMUNUN DAHİL OLUŞU VE BELİRGİN ÖZELLİKLERİ

Türk Vergi Hukuku bağlamında idari bir çözüm yolu olarak uzlaşma, kısaca vergi dairesi ile yükümlünün yargısal mercilere intikal etmeden önce vergi tarhiyatı ve vergi cezası üzerinde bir müzakere neticesinde anlaşmaya varmaları olarak tanımlanabilir³. Danıştay ise bir içtihadı birleştirme kararında uzlaşmayı “...vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması...” olarak tanımlamıştır⁴.

Uzlaşma kurumu, Vergi Usul Kanunu'na (VUK) 19/2/1963 tarihli 205 sayılı Kanun ile getirilmiştir. Bu kuruma hasredilen VUK'un üçüncü bölümü kanun yapma tekniği bakımından kanunun sistematığı içerisinde diğer maddelere eklenemediğinden⁵ ek maddeler ihdas edilerek düzenlenebilmiştir. İşlendiği kanunun yürürlüğe girmesi üzerinden çok geçmeden getirilen bu kurum yasa koyucu tarafından vergi uyuşmazlıklarının daha çabuk çözüme kavuşturulması, böylelikle hem kamu alacaklarının daha erken tahsil edilebilmesi hem de mükelleflerin ticari bakımından daha erken önünü görebilmeleri gerekçesiyle getirilmiştir. Aynı zamanda yargı makamlarının iş yükünün azaltılması

³ Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C. (2020). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 176; Yavaşlar, F. B. (2008). “Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari İlimler Fakültesi Dergisi*, C. 25, S. 2, s. 310.

⁴ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 23/20/1986 tarihli ve E. 1986/2, K. 1986/2 sayılı kararı.

⁵ Bayram, E. (2008). “Kanun Sistematığında 'Madde'”, *Yasama Dergisi*, S. 8, s. 22-43.

ve daha nitelikli uyuşmazlıklara yönelmesi hedeflenmiştir⁶. Yasa koyucunun bu yaklaşımı ekseninde uzlaşmanın amacının vergi dairesi ile mükellefler arası iş birliğini, güveni artırmak⁷ ve gönüllü uyumluluk⁸ yoluyla devletin vergi gelirlerini artırmak olduğu söylenebilir.

Düzenlemenin ilk hâlinde uzlaşma VUK'a eklenen on madde içinde düzenlenmiştir. Daha sonra üç ek madde daha ihdas edilmiştir. Bu on üç madde birçok kez değişikliğe uğramış ve maddelerin bir kısmı yürürlükten kaldırılmıştır⁹. Bu değişiklikler içinde kurumun 3239 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesi ile 1/1/1986 tarihinden itibaren (yürürlük tarihi olarak) ikiye ayrılmış olmasını ayrı bir yere koymak gerekir. Bu düzenleme ile VUK'a "*Tarhiyat öncesi uzlaşma*" (TÖU) başlıklı Ek 11'inci madde eklenmiş, "*vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalarda, henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma görüşmeleri yapılması*" mümkün kılınmıştır¹⁰. Böylelikle vergiler tarh edilmeden inceleme aşamasında vergi üzerinde anlaşma imkânı getirilmiştir¹¹. Daha sonra VUK'un Ek 1'inci maddesinde düzenlenen uzlaşma, "*tarhiyat sonrası uzlaşma*" (TSU) olarak nitelenmeye başlanmıştır¹².

TÖU'nun usul ve esasları 31/10/2011 tarihinde 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Burada özellikle tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının oluşumu, uzlaşma talebinin nasıl yapılacağı, talebin süresi, uzlaşmaya davet, komisyonun toplanması, uzlaşma tutanağının düzenlenmesi ve uzlaşma vaki olduğunda verginin ödenme süresi gibi VUK'ta yer almayan hususlarda düzenlemelere yer verilmiştir. TÖU'da Yönetmelik'te yer alan bu ayrıntılı düzenlemeler uygulanır. Bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (DVDDGK) kararında belirtildiği

⁶ Millet Meclisi 64 no'lu Komisyon Raporu, D. 1, YY. 2, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c012/mm_01012045ss0064.pdf (Erişim tarihi: 8/1/2021).

⁷ Küçükaya, M. (2008). "Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.

⁸ Karakoç, Y. (2015). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara: Yetkin Yay., s. 73.

⁹ VUK'da uzlaşmaya ilişkin kanuni değişiklikleri özlü biçimde aktaran bir çalışma için bkz. Küçükaya, M. (2008). s. 80-97.

¹⁰ a.g.e. s. 82.

¹¹ Öncel, M. Kumrulu, A., Çağan, N. (2020). s. 178.

¹² Tarhiyat sonrası uzlaşma, kanuni bir nitelime değil daha ziyade doktrinde pratik amaçlarla benimsenen bir kavramsallaştırma'dır.

üzere TSU ve TÖU farklı müesseseler olduğundan açıkça atıf yapılmadığı müddetçe TÖU'ya ilişkin hususlarda VUK'ta TSU için öngörülen hükümlere değil bahse konu TÖU Yönetmeliği'ne bakılmalıdır¹³.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya iki önemli hukuki sonuç bağlanmıştır:

- Birincisi tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması durumunda tutanağa bağlanan husus hakkında dava açılmaz. Başkaca herhangi bir idari ya da yargısal başvuru yolu yoktur.
- İkinci olarak ise uzlaşmanın temin edilememiş olması ve müzakerelerde uzlaşmaya varılamamış olması¹⁴ durumunda mükellef veya ceza muhataplarına tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkı tanınmamıştır.

Vergi hukukunda idari çözüm yollarından biri olarak uzlaşmanın konusu tarh edilmiş ya da edilecek olup tahakkuk ettirilecek vergi miktarı ile bunlara bağlı kesilecek ya da kesinleşmiş olup tahakkuk ettirilecek vergi cezası miktarlarıdır¹⁵. Uzlaşmanın konusunun sınırını ise VUK'un uygulama sahası çizmektedir. Buna göre VUK kapsamındaki genel bütçeye girenler ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar uzlaşma kapsamındadır. VUK kapsamı dışında kalan gümrük idarelerince tarh ve tahsil edilen vergiler uzlaşma kapsamında değildir¹⁶.

Mükelleflerin veya ceza muhataplarının uzlaşma talebinde bulunabilmesi için tarhiyat öncesi veya sonrası olmasına göre değişen koşulların oluşması gerekir. TSU için ön koşul ikmalen, resen ya da idarece yapılmış bir tarhiyatın varlığıdır. Buna ek olarak bu tarhiyata yol açan hukuka aykırı hareketin aynı zamanda bir vergi ziyayı kabahatine yol açması gerekir. Bu kabahatin VUK'un Ek 1'inci maddesinde sayılan nedenlerden birine dayanması gerekir. Bu nedenler şu şekilde sıralanabilir:

¹³ Danıştay Resmî İnternet Sitesinden aktaran Yavaşlar, F. B. (2008). s. 312.

¹⁴ Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda mükelleflerin uzlaşma davetine icabet etmemeleri yahut görüşmeler sonucunda tutanağa imza atmamaları söz konusu iken uzlaşmaya varılamaması (uzlaşmanın vaki olmaması) mükelleflerin toplantıya katılıp uzlaşmadıklarını tutanağı imzalayarak ifade etmeleridir. Uzlaşmaya varılamaması durumunda idarenin son teklifini de içeren metnin tebliğinden sonra mükellefin bu son teklifi kabul etmesi mümkündür ancak uzlaşmanın temin edilememesi durumunda mükellefin bu durumu değiştirme şansı artık kalmaz. Karakoç, Y. (2015). s. 83.

¹⁵ Yavaşlar, F. B. (2008). s. 316.

¹⁶ Karakoç, Y. (2015). s. 41; Yavaşlar, F. B. (2008). s. 316.

- VUK'un 116'nci¹⁷, 117'nci¹⁸ ve 118'inci¹⁹ maddelerinde zikredilen vergi hatası, hesap hatası ya da vergilendirme hatalarının veya her türden maddi hatanın bulunması,
- Tarhiyatta VUK'un 369'uncu maddesi kapsamında yetkili makamların görüşleri dolayısıyla sebep olduğu bir yanılmanın²⁰ bulunması,
- Kanun hükümlerine gereği gibi nüfuz edilmemesi,
- Uyuşmazlık konusu olayda idare ile yargı kararlarının örtüşmediğinin ileri sürülmesi²¹.

TÖÜ'da ise ön koşul vergi yükümlüsü ya da ceza muhatabının vergi incelemesine tabi tutulmasıdır. Vergi incelemesine VUK'un 137'nci maddesi gereğince yalnızca VUK'a ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler tabidir. Dolayısıyla TÖÜ hakkından sadece ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişi mükellefler ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi kurumlar

¹⁷ VUK. mad. 116: "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."

¹⁸ VUK. mad. 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."

¹⁹ VUK. mad. 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 kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

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

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

²⁰ VUK. mad. 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 değiştirmiş olması."

²¹ Yılmaz, E. (2009). "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 13, S. 1-2, s. 324.

yararlanabilir²².

Öte yandan uzlaşmanın kapsamı bakımından tarhiyat öncesi ve sonrası ayırımına dayanan önemli bir farklılık 7103 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi ile VUK. Ek 11/1'inci maddede yer alan “*vergilerle kesilecek cezalarda*” ibaresinin “*vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında*” şeklinde değiştirilmesi ile ortadan kaldırılmıştır. Bu değişiklikle yalnızca TÖU konusuna giren usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları her iki uzlaşma tipi bakımından da kapsam dışı bırakılmıştır²³.

Uygulamada idarenin TSU'ya ait koşulların varlığına ilişkin incelemeyi kanunun lafzına nispeten daha esnek gerçekleştirdiği savunulmaktadır. Örneğin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe kıstası (ki uygulamada en çok başvuru alan nedendir) başvuru şirketlerce (bünyelerinde yeterli sayıda uzman bulunmasına rağmen) sıklıkla kullanılmakta, idareler de yeterli inceleme yapmadan bunları kabul edebilmektedir²⁴. Bu genel ve geniş yorumlanmaya müsait kıstasa kanunda yer verilmesinin diğer koşulların bulunma zorunluluğunu hafiflettiği söylenebilir.

Bu sayılan koşulları taşımakla birlikte VUK'un 359'uncu maddesindeki fiiller (yani kaçakçılık suçlarına ilişkin fiiller dolayısıyla vergi kaybına sebep olunması hâlinde tarh edilen vergi aslı ve kayba uğratılan verginin üç katı vergi ziyayı cezası) ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar (VUK, mad. 360); buna ek olarak VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında (yine kaçakçılık suçları nedeniyle izaha davet edilmeyen) kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere kesilen cezalar hususunda uzlaşma söz konusu değildir. Kanun koyucu böylelikle, en azından belli bir tarihten sonra, kaçakçılık suçlarını ceza hukukunun konusu olarak görmüştür. Düzenleme gereği aynı zamanda kaçakçılık suçuna yol açan fiille işlenmiş vergi ziyayı kabahatinin varlığı hâlinde de tarh veya tahakkuk edilecek vergi ve cezaları bakımından uzlaşma mümkün değildir²⁵.

²² Yavaşlar, F. B. (2008). s. 322.

²³ Afşar, N. (2019). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Vergide Eşitlik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, s. 83.

²⁴ Candan, T. (2001). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara: Yaklaşım Yay., s. 156.

²⁵ Yavaşlar, F. B. (2008). s. 317.

Uzlaşmaya başvuru zamanı bakımından yine TÖU ve TSU arasında doğal olarak farklılıklar mevcuttur. TÖU'ya vergi incelemesinin başlangıcından son tutanağın düzenlemesine kadar başvurulabilir. Burada uzlaşma talebi idareden de gelebilir. Şayet böyle bir davet var ise on beş gün içinde mükellefin buna icabet etmesi gerekir. TSU'da ise uzlaşma talebi vergi mükellefi tarafından vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden otuz gün içerisinde yapılır. Burada zaten idare tarafından yapılmış bir tarh işlemi hâlihazırda mevcut olduğundan idarenin uzlaşma talebinde bulunması söz konusu değildir.

Yukarıda TÖU ile ilgili yapılan açıklamalarda ifade edildiği üzere bu iki uzlaşma tipinin arz ettiği farklı hukuki sonuçlar bulunmaktadır. TÖU'da uzlaşmaya varılması hâlinde tutanakla tespit edilen husus hakkında dava açılmaz ve bu safhadan sonra gidilecek herhangi bir olağan ya da olağanüstü kanun yolu yoktur. Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması hâlinde ise vergi tarhından/ceza kesilmesinden sonra uzlaşmaya (TSU) başvurulamaz. Ancak daha sonra tarh edilen vergi veya kesilen cezaya dava açma hakkı bakidir (VUK. mad. 376 kapsamında cezada indirim talebi de yapılabilir).

TSU'da ise yine uzlaşmaya varılması hâlinde imzalanan tutanak kesindir. Buna karşı başvurulacak başka bir idari veya yargısal başvuru yolu yoktur. Uzlaşmaya varılamamışsa süresinde bu yola başvuran mükellef yine süreye riayet etmek koşuluyla dava açabilir. Uzlaşma başvurusu sırasında vergi davası açma süresi dolmuş ya da on beş günden az kalmışsa dava süresi on beş gün uzar. Dava açıldıktan sonra ilk uzlaşma talebi yapıldıysa mahkeme bu durumu bekletici sorun yapar, davayı incelemeyiz.

TÖU ve TSU arasındaki farklar bakımından son olarak uzlaşma yapmaya yetkili komisyonlardan söz etmek gerekir. Uzlaşma komisyonları vergi dairesini temsilen görevlerini yerine getirir. Uzlaşmanın muhatabı karşı taraf yani vergi mükellefi ya da temsilcisi hâliyle komisyon üyesi değildir²⁶.

TSU uzlaşma komisyonları Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesi uyarınca üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu,

²⁶ Karakoç, Y. (2015). s. 75.

vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu şeklinde örgütlenebilir. Bu örgütlenme uzlaşma konusu verginin genel bütçe kapsamında alınıp alınmaması, komisyonun il veya ilçede kurulmuş olması, komisyon mahallinde müstakil bir vergi dairesi bulunup bulunmaması kriterleri çerçevesinde yapılmıştır²⁷. TÖU komisyonları ise TÖU Yönetmeliği uyarınca (VUK'ta bu konuda düzenleme yoktur.) vergi incelemesini yapan yetkilinin statüsü nispetinde çeşitlenmektedir²⁸. Bu noktada bu çalışma açısından asıl vurgulanması gereken husus ise TÖU ve TSU komisyonlarının mükelleflere yapacakları teklif ve uzlaşma miktarlarına ilişkin bir sınırlamaya tabi olmamasıdır. Ayrıca komisyonların denetimine dair bir hükme ne VUK'ta ne de ilgili yönetmeliklerde yer verilmiştir. Bu da aşağıda ayrıntılı olarak değerlendirileceği gibi vergisel açıdan aynı durumda olan mükelleflerin uzlaştıkları miktarlar bakımından ayrılmalarına sebep olmakta, uzlaşılacak miktarların sınırları bakımından standart uygulamaların gelişmesine engel olmaktadır²⁹.

II. VERGİDE EŞİTLİK İLKESİ KARŞISINDA UZLAŞMA

A. GENEL HATLARIYLA VERGİDE EŞİTLİK İLKESİ VE ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDAN ÖRNEKLER

Geçmiş 18. yüzyıla kadar uzanan ilkeler olarak genellik ve eşitlik ilkeleri, vergilendirme yetkisinde içkindir. Anayasa'nın herkesi mali gücü ölçüsünde kamu giderlerini karşılamakla yükümlü kılan 73'üncü maddesinin birinci fıkrasının; dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin herkesi kanun önünde eşit sayan Anayasa'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrası ile kesişiminden vergide eşitlik ilkesi doğar.³⁰ Sözü edilen hükümleri yine 73'üncü maddenin ikinci fıkrasındaki "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*" hükmü ile 10'uncu maddenin "*Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...) kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar*" hükmü tamamlar. Genel hatlarıyla vergi hukukunda eşitlik ilkesinin

²⁷ Durmuş, N. K. (2018). *Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, Ankara: Adalet Yay., s. 207.

²⁸ a.g.e. s. 159.

²⁹ a.g.e. s. 238.

³⁰ Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yay., s. 147.

dayandırıldığı ve yorumlandığı anayasal çizgi bu hükümler çerçevesinde çizilebilir.

Bu hükümlerin değerlendirilmesinden çıkan ilk sonuç aynı hukuki durumdaki vatandaşlara 10'uncu maddede sayılan ekonomi harici sebeplerle vergilendirmede (ve vergisel işlemlerde) ayrımcı muamele yapılmasının yasak olduğudur³¹. Bu noktanın açılması bakımından yatay-dikey adalet ayırımına başvurulabilir. Buna göre yatay adalet vergilendirme açısından benzer durumda olanlara benzer vergisel işlemlerin uygulanmasını gerektirirken dikey adalet benzer durumda olmayanlara farklılıkları ölçüsünde muamele edilebilmesini öngörür³². Yalın biçimiyle bu adalet ilkeleri, hukuki anlamda (vergi hukukuna da tatbik edilebilir biçimde) herkese aynı davranılmasını, aynı işlemlerin yapılmasını değil "ilişkili veya uygun farkların" bulunması hâlinde "eşitsizliğe" müsaade edebilen biçimsel eşitliğe (*formal equality*) karşılık gelir. Bu eşitliğin içeriği yukarıda değindiğimiz Anayasa'nın 10'uncu maddesinde olduğu gibi normatif düzeyde doldurulur ve normun uygulanacağı kişilerin özellikleri, ihtiyaçları, istekleri gibi değişken kriterler gözetilerek eşit veya farklı muamele biçimleri düzenlenir. Bu eşit veya eşitsizlik öngören kurallarda yapılan tercihler "farklı şekilde davranmak için iyi bir neden bulunması" şeklinde özetlenebilecek eşitlik karinesi (*presumption of equality*) ilkesi çerçevesinde değerlendirilmeli ve bu anlamda keyfi olmamalıdır³³.

Vergi, resim, harç ve sair mali yükümlükler getiren kuralların söz konusu eşitlik karinesine uygun biçimde Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince kanunla konulması gereklidir. Uzlaşmanın doğası gereği kanundaki matrah ve oranlara göre hesap edilen vergi miktarlarının idare tarafından pazarlık konusu edilmesi ve nihayetinde değiştirilmesi benzer hukuki durumdaki mükelleflere farklı miktarların uygulanabilmesini ve dolayısıyla takdir yetkisinin Anayasa'nın koyduğu sınırlar dışında keyfiliğe varacak şekilde kullanılabilmesi tehlikesini barındırmaktadır. Çağan'ın vurguladığı gibi vergi usul kurallarının temel düsturu vergilendirme işlemlerinin kanuni

³¹ a.g.e. s. 147-48.

³² Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2020). s. 44; Tekbaş, A. (2010). "Vergi Kanunlarının Tabii Olduğu Anayasal İlkeler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. 0, s. 149.

³³ Öden, M. (2003). *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, Ankara: Yetkin Yay., s. 25-41.

usule bağlanıp mükellefler arasında eşitliğin sağlanması olmalıdır³⁴. Bu bakımdan aşağıda yapılan saptamalara ışık tutacak şekilde vergilerin kanuniliği ilkesinin eşitlik ilkesi ile sıkı ilişkisi olduğunun altını çizmek gerekir.

Anayasa Mahkemesi de önüne gelen başvuruları yorumlamada mükellefler arasındaki farklılıkları değerlendirmeye alacak şekilde mutlak ve tam eşitlik yerine nispi eşitliği³⁵ esas almaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi erken dönem kararlarından itibaren yasama organının daha önce bahsi geçen gerekçelerle eşitlik ilkesine istisna getirmesinin sınırları bakımından “haklı neden” testini uygulamıştır. Bu bakımdan belli sosyal gruplara, idarelere istisna vs. sağlanmasında kamu yararı (haklı neden) varsa öngörülen eşitsizliğin makul sayıldığı görülmüştür³⁶. Yine nitelik bakımından farklı hukuki durumlara (örneğin davanın kabulüne veya feragat nedeniyle reddine) farklı tipte harç öngörülmesi (nispi/maktu) eşitliğe aykırı bulunmamıştır³⁷. Bu kararlarda kamu yararı, ekonomik ve sosyal gereklilikler gibi makul nedenlerin varlığı halinde, ilk bakışta “eşitsizlik” yaratıyor görünen kanuni düzenlemelerin vergide eşitlik ilkesi yönünden mazur görülebileceği kabul edilmiştir.

Devletin, ekonomik gerekleri öne sürerek mükellefler arasında ayrıma gittiği düzenlemelere karşı AYM’nin yaklaşımı ileriki dönemlerde de benzer bir rota izlemiştir. 1987 yılında 4/12/1985 tarihli ve 3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile diğer birçok kanunda değişiklik yapan Kanun’un³⁸ geçici 4’üncü maddesine dair iptal talebini reddettiği davada AYM, söz konusu madde hükmü ile “*kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarhedilmiş olup vergi borcu aslı 300.000 (dâhil) lirayı aşmayan mükelleflerden, vergi borcu aslını %25 fazlası ile 31/12/1985 tarihine*

³⁴ Çağan, N. (1982). s. 149.

³⁵ a.g.e. s. 148.

³⁶ AYM, E.1970/36, K.1970/50, 24/12/1970.

³⁷ AYM, E.1974/31, K.1974/43, 24/10/1974.

³⁸ 4/12/1985 günlü, 3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergisi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun.

kadar ödeyenler için kesilen cezaların terkin edilmesinin ve gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmamasını" Anayasa'ya uygun bulmuştur. Kararda AYM, "adlarına vergi ve ceza tarhedilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükelleflerin aynı hukuki durumda" olduklarını, bunlar arasında ayırım yapılmadığı için (yatay adalet fikri) bir eşitsizliğin söz konusu olmadığını kabul etmiştir. Mahkemeye göre aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi ve dolayısıyla görünüşte eşitsiz biçimde fark yaratılması kamu yararına dayanmaktadır. Buradaki kamu yararı ise "vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak"tır. AYM, kanun koyucunun bu takdiri kullanmasını hoş görmüştür³⁹.

Yine örnek olarak 4/5/1994 tarihli ve 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un⁴⁰ "bilanço esasına göre defter tutma mecburiyetinde olan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla düzenledikleri bilançolarında yer alan net aktifleri veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatlarını" vergilendiren 5'inci maddesinin ilk fıkrasının (a) bendine karşı yerel mahkemenin itirazını incelendiği davada AYM, vergilendirilecek alanların belirlenmesi ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı için öncelikle mükelleflerin kişisel durumlarının göz önüne alınması gerektiğini vurgulamıştır. Niteliği itibarıyla bir servet vergisi olan net gelir vergisinin konusunun amortisman ve karşılıkların indirilmesi suretiyle elde edilen bilançoda yer alan varlıkların net değerini oluşturması, vergi adaleti ve verginin mali güce göre alınması ilkeleriyle uyumlu görülmüştür.

³⁹ AYM, E.1986/5, K.1987/7, 19/03/1987. Bu kararın vergi afları yönünden vergisini ödemeyenler arasında eşitliği gözettiğini, ödeyenler ile ödemeyenler arasındaki eşitsizliği ise es geçtiğini belirterek eleştiren bir değerlendirme için bkz. Saban, N. (2001). "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", *Anayasa Yargısı*, C. 17, S. 1, s. 461.

⁴⁰ Söz konusu hükmün gerekçesinde şu ifadeler yer almaktadır: "1980'li yılların ikinci yarısından günümüze kadar kamu finansman açıklarında sürekli bir artış eğilimi görülmüştür. Bu durum, iç finansman yapımızı bozmuş ve dış ticaret açıklarının büyüme eğilimine girmesine neden olmuştur. Yıllarca biriken sorunlar ve bozulan ekonomik dengeler, bu konuda ciddi tedbirlerin alınmasını zorunlu kılmıştır. Kamu finansman açıklarının hızla aşağılara çekilmesi, enflasyonun düşürülmesi, dış ticaret açıklarının kapatılması, sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi, kamunun ekonomi içindeki yerinin yeniden tanımlanması ve sonuç olarak ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması amacıyla alınması gereken tedbirlerin en önemlilerinden birisi de vergi gelirlerini artırmaktır. Bu düşünceden hareketle bir defaya mahsus olmak üzere ilave vergi alınması için tasarı hazırlanmıştır." TBMM 648 no'lu Komisyon Raporu, D. 19, YY. 3, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c058/tbmm19058092ss0648.pdf> (Erişim Tarihi: 6/6/2021).

Söz konusu kararda, vergide eşitlik yönünden yapılan incelemede bir kez daha haklı nedene dayanarak bazı kişiler ya da topluluklar için farklı kurallar benimsenmesinin hukuka uygun olabileceği ifade edilmiştir. Anayasa'nın öngördüğü eşitlik anlayışının hukuksal eşitliği ifade ettiği, eylemli (bu anlamda toplumsal gerçekliği yansıtan) eşitliği yansıtmadığı varsayılmıştır. Bu doğrultuda AYM'ye göre “*üretim ve dağıtım alanında etkinlik gösteren işletmelerle bankalar, sigorta şirketleri ve özel finans kurumlarının ekonomik, mali ve hukuki yapılarındaki farklılık nedeniyle bunların farklı oranlarda vergilendirilmeleri*” Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamalıdır. Bu anlamda kararda net aktif vergisinin konusunun, matrahının ve oranının vergilendirilen ekonomik etkinlik alanları ve yükümlülükler yönünden bir ayrımcı muamele içermediği kabul edilmiştir⁴¹.

2009 yılına ait bir kararda ise AYM, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27/6/2006 günlü, 5527 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin (a) bendi ile eklenen “*Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır.*” hükmünü iptal ederken vergide eşitlik ilkesini yansıtan önemli ilkelere yer vermiştir. Karara kaynaklık eden 193 sayılı Kanun'da geçici 67'nci madde yoluyla menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler stopaj (tevkifat) yoluyla vergilendirilmeye başlanmıştır. Bu usul bakımından mükellefler için dar ve tam mükellef ayrımı yapılmıştır. Karardan aynen aktarmak gerekirse: “*193 sayılı Yasa'da tam mükellefiyet için 'ikamet' ve 'uyruklu' ölçütü esas alınmış, Türkiye'de yerleşmiş olanlarla, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmışlardır. Yasa'nın 6. maddesinde ise, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükellef olarak tanımlanmış ve bunlar tam mükelleflerin aksine sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve irat üzerinden vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur. Dar mükellefiyette ikametgâh ve uyruklu esasından farklı olarak 'mülkîlik' esasını benimsenmiş ve kaynağı Türkiye'de olan gelirler vergilendirmeye esas alınmıştır*”⁴².

⁴¹ AYM, E.1994/91, K.1995/34, 18/07/1995.

⁴² AYM, E.2006/119, K.2009/145, 15/10/2009.

İşte dava konusu kural ile dar mükellefler için iptali istenen geçici maddede menkul sermaye iratları bakımından vergi oranı sıfırlanmıştır. Anayasa'ya aykırılığa ilişkin birleştirilen somut ve soyut norm denetimi başvurularında eşitlik bakımından özetle *“menkul kıymetlerden kazanç ve irat elde edilmesi ve bunlara stopaj uygulaması yönünden tam ve dar mükelleflerin aynı hukuksal durumda oldukları, vergiyi doğuran olay aynı olduğu halde vergi yükünün dağılımında dar mükellefler lehine bir düzenleme yapıldığı”*, dolayısıyla Anayasa'nın 10'uncu maddesindeki eşitlik ilkesinin zedelendiği iddiaları öne çıkarılmıştır.

AYM'ye göre tam ve dar mükelleflerde vergi yükü dışında biçimsel ve usule ilişkin farklılıklar olsa da bu mükellefler arasında kendilerinden tahsil edilmesi gereken vergilerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve mali güçlerine göre vergi ödemeleri bakımından fark yoktur. *“Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarından aynı miktarda gelir elde eden dar ve tam mükellef arasındaki yerleşmeye dayalı farklılık, bunlar arasında aynı gelir unsuru yönünden mali gücün farklı olduğunu göstermez.”* Burada AYM yukarıda değindiğimiz kararlarında da vurguladığı kamu yararına (haklı nedene) dayanan ekonomik amaçlı değişiklikler için bir sınır çekmiştir. Buna göre mükellef bakımından yapılacak ayrımların verginin temel yapısını bozmayacak şekilde yapılması, anayasal ilkelere de aykırı olmaması gerekmektedir.

AYM bu sınır çerçevesinde, gelirleri bakımından mali güçleri tam mükellefler ile aynı olan dar mükelleflerden vergi oranı sıfıra indirilerek vergi alınmamasını Anayasa'ya aykırı görmüştür. Mahkemeye göre vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma mali güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. AYM bu kararlar mükelleflerin gelirlerindeki farklılığı esas alacağını ve mükelleflerin ikamet ettiği yer bakımından yapılan ayrımın haklı bir nedene dayanmadığını kabul etmiş, aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla %15 diğerinin %0 oranında stopaja tabi tutulmasını, *“mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini”* gerektiren vergide eşitlik ilkesine aykırı görmüştür⁴³.

Günümüze daha yakın dönem kararlarından ise itiraz yoluyla AYM'nin önüne gelen 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 3'üncü maddesinin son cümlesinin iptali

⁴³ AYM, E.2006/119, K.2009/145, 15/10/2009.

başvurusuna bakılabilir. Söz konusu başvuru, “4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (II) sayılı listede yer alan ve 1/8/2002-21/7/2005 tarihleri arasında 87.03 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilmesi gerekirken 87.04 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilen araçlarla ilgili olarak bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir. Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez.” hükmünün altı çizili son tümcesine ilişkindir.

İlgili madde hükmü yanlışlıkla G.T.İ.P. 87.04 koduyla beyan edilen araçlar için ÖTV’ye yönelik yasanın yürürlük tarihinden önceki döneme ait ikmalen tarh yapılamayacağını, daha önce yapılan tarhlardan vazgeçilmesini, tahakkuk edilen tutarların ise terkin edilmesini düzenlemiştir. İptali istenen son cümle ise kanunla getirilen bu istisnaya başka bir istisna getirerek “tahsil aşamasına gelip ödenen vergilerin ret ve iadesinin” söz konusu olamayacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla kanun koyucunun değiştirdiği tarife işlemleri nedeniyle mağdur olabilecek mükelleflerden yalnızca yapılmış tarh ve tahakkuk işlemlerine rağmen vergisini henüz ödememiş olanlar korumaya alınmıştır.

AYM bu söz konusu normu iptal eden kararında Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese bir ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi gerektiğini, ayrıca devletin de bu bağlamda üzerine düşen görevi yerine getirmesi gerektiğini vurgulamıştır. Mahkemeye göre bu doğrultuda devletin vergilendirme yetkisi, *vergide yasallık, eşitlik, mali güç ve genellik* gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Sonuç olarak AYM’ye göre bu kural, hukuki durumları aynı olan mükelleflerden vergisini ödeyen ve ödemeyenler arasında olumsuz bir fark yaratmıştır. Kanun koyucu, vergisini ödeyen aleyhine eşitlik ilkesini bozmuştur. AYM burada ayrımcı muameleyi açıklayan meşru bir amaca hizmet etmesini ortaya koymak üzere başvurduğu haklı neden testine girmemiş, doğrudan benzer durumda olanlara bu açık farklı muameleyi iptal nedeni olarak yeterli görmüştür⁴⁴.

Son olarak vergide eşitlik ve ayrımcılık yasağına ilişkin bir bireysel başvuru kararından bahsetmek gerekir. *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.*’ye ait başvuruda, başvurucu indirimli vergi oranı uygulandığı

⁴⁴ AYM, E.2010/118, K.2011/170, 22/12/2011.

dönemde yapılan araç satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesine dayanılarak resen üç kat vergi ziyai cezalı ÖTV tarh edilmesinden yakınmıştır. Başvurucu, tüm sektörü kapsayan bir vergi incelemesi yapıldığını ancak sonuçta bu sektörde yer alan 300 civarı şirketten sadece kendisinin de içinde yer aldığı oldukça sınırlı sayıda mükellef hakkında üç kat vergi ziyai cezası uygulandığını belirtmiştir. Başvurucu, vergi ziyai cezasının üç kat uygulanması nedeniyle uzlaşma ve benzeri haklardan yararlanamadığını hâlbuki aynı durumdaki diğer şirketlerin bir kat vergi ziyai cezası uygulandığı için bu haklardan faydalandığını ifade etmiştir.

Başvuruya ilişkin incelemede AYM Genel Kurulu *benzer sebebin ve farklı muamelenin* varlığının tespiti ile varsa benzer durumda olanlara farklı muamelenin mülkiyet hakkı bağlamında *objektif ve makul bir temele* dayanıp dayanmadığına bakmıştır. Benzer sebebin ve farklı muamelenin varlığı yönünden Mahkeme, aynı sektörde faaliyet gösteren ve ÖTV mükellefi olan, itiraz konusu yapılan vergi incelemesine tabi tutulan, bir kat vergi ziyai cezası kesilen şirketler ile üç kat vergi ziyai cezası kesilen başvuru şirketin karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde "benzer durumda" olduklarını ortaya koymuştur.

Objektif ve makul bir sebebin varlığı kriteri açısından ise AYM, vergi işlem ve ceza uygulamaları ile aynı konumdaki kişiler için farklı muameleye neden olan kamu makamlarının bu farklılığı haklı kılabilecek makul ve nesnel gerekçeler sunabilmesi gerekliliğini vurgulamıştır. Yapılan tespitlere göre idare tarafından başvurusunun Vergi Denetim Kuruluna yaptığı yeniden inceleme başvurusunun ardından düzenlenen inceleme raporunda ilk incelemeyi yapan vergi müfettişlerinin farklı olması, rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma biçimi ve farklı değerlendirmeler yapabilmesi yapılan ayrımcılığa gerekçe gösterilmiştir. Neticede bu gerekçenin yeterli olmadığı, vergi dairesinin bu farklı durumları ortaya çıkmasını engelleyecek bir planlama yapmadığı, kamu makamlarının vergi tekniği ve hukuki yorumlama konusunda takdir yetkilerinin geniş olduğu ancak somut olay koşullarında aynı sektörde, belirli bir vergi ve vergiyi doğuran olay üzerinden yapılan sınırlı incelemede farklı sonuçlara ulaşılmasının makul bir sebebi olmadığına hükmedilmiş ve başvuru şirket lehine mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı yönünden ihlal kararı verilmiştir. İhlal kararı ile

birlikte ihlalin ve sonuçlarının kaldırılması için karar yeniden yargılama yapılmak üzere ihlale konu kararı veren mahkemeye gönderilmiştir⁴⁵.

B. UZLAŞMANIN VERGİDE EŞİTLİK İLKESİ BAĞLAMINDA ANAYASA'YA UYGUNLUĞU

Yukarıda ilk bölümde aktarıldığı üzere uzlaşma yoluyla tahakkuk eden vergi, normal usulde tahakkuk edecek vergiden farklıdır. Uzlaşmaya başvuran mükellef neticede hiç başvurmayıp yahut başvurup uzlaşmadan vergisini ödeyen aynı hukuki durumdaki mükelleften daha az vergi ödeyebilmektedir⁴⁶. Bu basit iki sonuç vergide eşitlik ilkesi ile uzlaşma kurumunu en başından çelişik hâle getirmektedir. Bu yönüyle uzlaşmanın vergide eşitlik ilkesi bakımından eleştirisi daha çok vergilerin kanuniliği ilkesi dolayımıyladır. Zira uzlaşma ile idarenin (komisyonların) içeriğini belirleyip mükelleflerin önüne sundukları vergi miktarları kanunlarda belirtilen matrah ve oranlar sonucu ortaya çıkan miktardan farklı olmakta, bu da vergi konulmasını sadece kanuna hasreden Anayasa'nın 73'üncü maddesini ve yine uzlaşma ile kanuni ceza miktarlarının değiştirilmesi bakımından Anayasa'nın 38'inci maddesi ile korumaya alınan suç ve cezaların kanuniliği ilkesini zorlayan bir durum ortaya koymaktadır⁴⁷.

İlk bakışta göze çarpan bu yalın eşitsizlik durumunun pratikte de yansımaları kolaylıkla okunabilmektedir. Uzlaşma neticesinde vazgeçilen vergi miktarları yıllara hatta uzlaşmayı gerçekleştiren komisyona göre büyük rakamsal farklılıklar arz edebilmektedir. Örneğin 2014 yılında Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan uzlaşma başvuruları neticesinde vazgeçilen vergi miktarı %58 iken 2017'de bu rakam %0'dır. 2018'de ise %22 oranında bir vergi aslı miktarından vazgeçildiği görülmektedir. Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonu bakımından ise 2018'de başvuru bazında uzlaşma neticesinde alınmayan vergi tutarının %19 oranında kaldığı, 2016'da ise bu oranın %73'ü bulunduğu tespit edilmiştir. Benzer farklılıklar uzlaşılan vergi asılları ile ceza miktarları arasında da mevcuttur. Genel olarak cezaların büyük bölümünden vazgeçildiği

⁴⁵ *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018. Bu karar sonrasında aynı başvurucaunun benzer işlemler nedeniyle şikâyetlerinin incelendiği başvurularda seri ihlal kararları verilmiştir.

⁴⁶ Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C. (2020). s. 177.

⁴⁷ Yavaşlar, F. B. (2008). s. 331; Saban, N. (2001). s. 469.

görülmele birlikte bazı yıllarda ve komisyon türlerinde (örneğin 2016 yılı Merkezi Uzlaşma Komisyonu için %100 oranında ceza miktarından vazgeçildiği görülmüştür) %10-15'e varan farklılıklar görülmektedir⁴⁸.

Bu verilerin de işaret ettiği üzere seçimlik bir hakkın kullanımı neticesinde uzlaşmaya başvurmayanlar ile başvuranların dışında, başvuru yapmış olanlar arasında da uzlaşma zamanı ve mekânına göre farklılıkların (eşitsizliklerin) da oluşabildiği görülmektedir. Bu durum doktrinde de sıklıkla eleştirildiği üzere uzlaşma komisyonlarının vergi ve cezaları indirme konusunda sınırsız, denetimden geçmeyen yetkilerle donatılmış olmalarından kaynaklanmaktadır⁴⁹. Vergiyi doğuran olayın tespiti ve buna ilişkin belge durumundan kaynaklanan belirsizliklerin de tesiriyle mükelleflerle ilişkili olmayan farklı koşullar altında vergi asılları ve cezalar üzerinde hangi oranda uzlaşılacağına (veya uzlaşamayacağına) ilişkin sınırlayıcı kuralların olmamasının başta vergide kanunilik ilkesi olmak üzere eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği ifade edilmektedir⁵⁰.

Vergide eşitlik ve mali güç oranında vergilendirme bakımından uzlaşma kurumuna yöneltilen başlıca eleştirileri şu şekilde derlemek mümkündür:

- Tarhiyat sonrası uzlaşmada beyana dayalı tarhiyatlar bakımından uzlaşmanın söz konusu olamaması,
- TÖU hakkından sadece ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişi mükellefler ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi kurumların faydalanabilmesi,
- Uzlaşmanın sürekli vergi affı niteliğinde olması ve bu yönüyle vergisini ödeyen ve ödemeyenler arasında eşitsizlik yaratması,
- Uygulamada uzlaşma komisyonlarında müzakere olmaması, vergi dairesi adına teklifin kabul edilip edilmemesine endeksli bir görüşme yapılması,
- Komisyonların üzerinde uzlaşılacağı en çok vergi miktarının her komisyon için ayrı ayrı Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan

⁴⁸ Bu istatistiklerin yer aldığı çalışma için bkz. Afşar, N. (2019). s. 102-105.

⁴⁹ Birçok çalışma içinden bkz. Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Yay., s. 294; Yavaşlar, F. B. (2008). s. 331; Durmuş, N. K. (2018). s. 231.

⁵⁰ Yavaşlar, F. B. (2008). s. 331-32; Saban, N. (2001). s. 469.

genel tebliğlerle belirleniyor olması ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisinin başladığı miktardan yüksek herhangi bir meblağ için (sınırsız) uzlaşma yetkisinin olması,

- Uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşılan vergi veya vergi farkı ve vergi ziyayı cezasının belli kısmı zamanında ödenirse (%75) aynı zamanda cezada indirim talep edilebilmesi, dolayısıyla uzlaşmaya başvurmayanlara nazaran ikinci bir indirim avantajı sağlanmış olması,
- Uzlaşmaya varılan vergi aslı ve cezasının mükellef tarafından süresinde ödenmemesi hâlinde uzlaşmanın geçersiz sayılmaması, dolayısıyla devletin uzlaşmanın sağladığı avantajlardan mahrum kalabilmesi⁵¹.

Bu katı eleştirel çizgiye rağmen, yukarıda da aktardığımız (erken dönem ve sonrasında da aşağı yukarı benzer çizgide ilerleyen) AYM kararları gözetildiğinde uzlaşma kurumunun bir bütün olarak Anayasa'ya aykırılığının doktrindeki sertlikte ifade edilmesinin pek de kolay olmadığı görülecektir. Öncelikle uzlaşmanın mükellefler arasında ayırım gözetmeden aynı idari çözüm yolunu öngörmesi bakımından (en azından biçimsel) fırsat eşitliği sağladığı söylenebilir. Dolayısıyla buradaki anayasal eşitlik sorunu uzlaşmaya başvurup başvurmamaktan (vergisini ödemek veya ödeyene nispetle az ödemek hatta hiç ödememekten) kaynaklı bir sorun olmaktan çok, uzlaşmaya başvurmuş mükelleflerin eşit muamele görme teminatlarının ne kadar sağlandığı ile ilgilidir. Yine de AYM'nin bir önceki bölümde yer verildiği gibi vergisini ödeyen ve ödemeyen aynı hukuki durumdaki vatandaşlara ilişkin ayırıcı muameleyi vergide eşitlik ilkesine aykırı bulduğu benzer nitelikte bir karar mevcuttur. Hatırlanacağı üzere bahse konu iptal kararında G.T.İ.P. 87.04 koduyla beyan edilen araçlar için ÖTV'ye yönelik yasanın yürürlük tarihinden önceki döneme ait ikmalen tarh yapılamayacağını, daha önce yapılan tarhlardan vazgeçilmesini, tahakkuk edilen tutarların ise terkin edilmesini düzenleyen yasa hükmüne son cümle olarak "tahsil aşamasına gelip ödenen vergilerin ret ve iadesinin" söz konusu olamayacağını eklenmesi incelenmiştir. İptal edilen cümlede yasa koyucunun değiştirdiği tarife işlemleri nedeniyle mağdur olabilecek mükelleflerden yalnızca yapılmış tarh

⁵¹ Durmuş, N. K. (2018). s. 229-233; Yavaşlar, F. B. (2008). s. 309-337; Afşar, N. (2019). s. 80-93.

ve tahakkuk işlemlerine rağmen vergisini henüz ödememiş olanlar korumaya alınmıştır. AYM söz konusu kuralı hukuki durumları bir olan mükelleflerden vergisini ödeyen ve ödemeyenler arasında olumsuz bir fark yarattığı için iptal etmiştir. Ancak AYM bu kararda yasa koyucunun belirgin bir kural koyma gerekçesi olmamasından hareketle haklı neden testini uygulamamıştır. Bu doğrultuda benzer durumda olanlara bu bariz farklı muameleyi iptal nedeni olarak yeterli görmüştür. Ancak bu kararda, vergisini ödemiş mükellefler için doğrudan kanunla yapılan bir ayırım söz konusu iken uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerde doğrudan kanun hükümlerinden kaynaklı olmayan görevlendirilen komisyonların adil ve eşit davranacağı ön kabulüne dayanan bir yaklaşım söz konusudur.

Bu doğrultuda Çağan'ın da ifade ettiği gibi uzlaşma ve vergide eşitlik ilkesi daha ziyade “*normal tahakkuk usulünden ayrılmayı haklı kılan nedenler*” açısından, daha doğrusu uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerin bütün mükellefleri kapsayıcı biçimde⁵² ve benzer durumda olan mükelleflere farklı davranmayı meşru kılacak sebepleri içerecek şekilde düzenlenmesi açısından irdelenmelidir.

Yukarıda ilk bölümde incelendiği üzere uzlaşmanın getiriliş amacı vergi uyumsuzluklarının daha çabuk çözüme ulaştırılması, böylelikle kamu alacaklarının erken tahsil imkânının ve mükelleflerin ticari bakımdan öngörülerinin artırılmasıdır. Yine yargı makamlarının iş yükünün azaltılması hedeflenen bir diğer durumdur. Gerek VUK'un yürürlüğe girmesi gerekse VUK'un kabul edilmişinden çok süre geçmeden uzlaşma kurumunun kabul edilmesinde ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşulların etkisi belirgindir. 1958 yılında girilen borç krizi ve devamında 4 Ağustos 1958 tarihinde ilan edilen moratoryum ve ardından Türk lirasının %221 oranında devalüe edilmesi⁵³ vergilerin elde edilmesinde pratik ihtiyaçları karşılayan yeni vergi usul düzenlemelerini de beraberinde getirmiştir. Uzlaşmanın VUK'a derhâl dâhil edilmesinde de vergi gelirlerinin bir an önce elde edilmesinden umulan faydanın etkisi yadsınamaz.

VUK'ta uzlaşma kurumu bakımından ikinci önemli kavşağın henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce vergi idaresi ile mükellef

⁵² Çağan, N. (1982). s. 155.

⁵³ Nurettin Bilici, “Yeni bir borç krizine doğru mu?”, Dünya Gazetesi, 8 Aralık 2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-bir-borc-krizine-dogru-mu/340851> (Erişim Tarihi: 7/1/2021).

arasında uzlaşma görüşmeleri yapılmasına dayanan tarhiyat öncesi uzlaşmanın getirilmesi olduğunu da belirtmiştik. Bu değişikliğin arka planında da benzer ekonomik daralmaların olduğu söylenebilir. Nitekim 3239 sayılı Kanun'un gerekçesinde *“tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek”* amacına matuf olduğu açıklanmıştır⁵⁴.

Dikkat edileceği üzere yasa koyucunun uzlaşma kurumu için sunduğu gerekçeler, yukarıda incelediğimiz AYM'nin tarhiyat öncesi uzlaşmanın da ilk defa getirildiği 3239 sayılı Kanun'un belirli miktara kadar vergi borcu olan mükellefler için öngördüğü vergi affı niteliğindeki ceza terkinin uygulamasını düzenleyen geçici 4'üncü madde için de ileri sürülmüştür. AYM yukarıda da aktarıldığı gibi aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesini, *“vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak”* şeklindeki kanun koyucunun gerekçelerini haklı neden sayarak Anayasa'ya uygun görmüştür. Dolayısıyla, AYM'nin bu kararı uzlaşma kurumunu uzlaşmaya başvuran ve başvurmayanlar arasında eşitsizlik yarattığından hareketle incelemesi durumunda (ki bu ihtimal Anayasa'nın 151'inci maddesinde öngörülen sürenin geçmesi nedeniyle soyut norm denetimi bakımından ortadan kalkmıştır)⁵⁵ aynı haklı neden argümanlarına başvurması mümkün görünmektedir. Bu durumun elbette yasa koyucunun benzer gerekçelerinin AYM tarafından her hâlükârda haklı neden olarak kabul göreceği şeklinde okunmaması

⁵⁴ TBMM 357 no'lu Komisyon Raporu, D. 17, YY. 3, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf> (Erişim Tarihi: 7/1/2021).

⁵⁵ Görülmekte olan bir davada uygulanan kanun hükmü için taraflardan birinin anayasaya aykırılık iddiasının davaya bakan mahkemece ciddi bulunması veya mahkemenin resen buna kanaat getirmesi durumunda işletilen itiraz başvuruları (somut norm denetimi) dahilinde uzlaşma kurumunun Anayasa Mahkemesince esastan incelenmesi de çok uzak bir ihtimaldir. Çünkü uzlaşma sağlanması halinde zaten yargısal çözüm yolu ihtimal olmaktan çıkmakta, uzlaşmanın sağlanamaması yahut vaki olmaması durumunda ise süresi içinde açılan dava uzlaşma konusu tarh ve/veya ceza işlemine karşı yürütülmektedir. Bu nedenle AYM'nin uzlaşmayı düzenleyen ilgili VUK hükümlerinin anayasaya aykırılığına ilişkin başvurularda ilgili kuralın doğrudan o davada uygulanan kural olmadığına hükmetmesi ve başvuruyu ilk incelemede reddetmesi kuvvetle muhtemeldir. Nitekim AYM, Vergi Usul Kanunu'na 4.12.1985 günlü, 3239 sayılı Yasa'nın 33. maddesiyle eklenen tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin Ek Madde 11'in, Anayasa'nın 2., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istenen başvuruyu Ek Madde 11'in somut davada uygulanacak kural olmaması ve uyuşmazlığın uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanakta yer alan vergi ve vergi ziyai cezasının iptaline ilişkin olması gerekçesiyle ilk incelemede reddetmiştir. Bkz. AYM, E.2010/117, K.2011/2, 06/01/2011.

gerekir. Nitekim AYM menkul kıymetlerden kazanç ve irat elde edilmesi ve bunlara stopaj uygulaması yönünden tam ve dar mükellefler arasında ayırım yapılmasını öngören 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin ilgili fıkrasını öne sürülen ekonomik gerekçelere rağmen iptal ettiği kararında haklı neden ve kamu yararı ölçütüne sınır çekmiştir. Bu doğrultuda mükellef bakımından ülkenin ekonomik ve sosyal durumuna binaen getirilen vergisel ayrımların verginin temel yapısını bozmayacak şekilde yapılması gerektiği de vurgulanmıştır.

Bu ve benzeri kararların işaret ettiği üzere uzlaşma komisyonlarının kendi yetki sahaları içinde aynı durumda olan mükellefler bakımından, kanuni bir engele takılmadan, uzlaşılacak vergi asıllarını ve ceza miktarlarını geniş bir takdir yetkisi ölçüsünde belirleyebilmelerine imkân veren uzlaşma müessesinin vergide eşitlik bakımından Anayasa'ya uygunluğunun tartışılması değerini korumaktadır. Bu doğrultuda bir önceki bölümde yer verilen *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* bireysel başvuru kararında benimsenen yaklaşım önem kazanmaktadır. Bu karardan hatırlanacağı üzere farklı uzlaşma komisyonlarında görüşmelere gerçekleştiren aynı hukuki durumdaki mükelleflerin farklı vergi miktar ve cezalarına muhatap olabileceği örneğinde olduğu gibi farklı vergi inceleme elemanlarınca hazırlanan raporlar nedeniyle aynı sektörde olan ve aynı düzenlemelere istinaden vergi kolaylıklarından yararlanmak isteyen şirketlerin başvurdukları yöntemlere karşı kesilen cezaların farklı farklı uygulanması söz konusu idi. İdarenin bu farklılıkların oluşmasına gösterdiği gerekçe ise şirketlerin vergisel işlemlerini inceleyen vergi müfettişlerinin farklı olması, rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma biçimi ve farklı değerlendirmeler yapabilmesi olarak açıklanmıştı. AYM söz konusu kararda isabetli olarak benzer hukuki durumdaki şirketlere yapılan ayrımcı muamelenin haklı nedene yahut temel hak ve özgürlükler alanındaki ifade biçimiyle objektif ve makul bir sebebe dayanmadığını belirtmiş ve başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Uzlaşmanın bu doğrultuda hem vergide kanunilik hem de eşitlik ilkesi bakımından tartışmalı yapısı ve uzlaşmaya başvurmuş mükelleflerin tabi olacakları uzlaşma miktarlarının bu anlamda belirli kriterlere dayandırılmamış olması nedeniyle benzer yaklaşımla Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülebilecektir. Kanaatimizce de uzlaşmanın vergide eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri bakımından en tartışmalı yönü uzlaşmaya dair VUK'taki kuralların yeterli derecede öngörülebilir

ve uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin açıkça belirlendiği, uzlaşma sağlanmasını belli koşullara bağlayan bir yapıdan yoksun olması, bu yönüyle vergide kanunilik ilkesi bağlamıyla eşitlik ilkesine aykırı olmasıdır. Aşağıdaki bölümde bu nedenle kanunda düzenlenmemesine rağmen Almanya'daki uzlaşma uygulamasına, Alman vergi otoritelerinin eşitlik ve kanunilik ilkeleriyle sıkı sıkıya bağlı olması bakımından özellik arz ettiği ve bu nedenle bizim uygulamamız bakımından da dikkat çekici olabileceği düşüncesiyle kısaca yer verilmiştir.

III. KISACA ALMANYA ÖRNEĞİNDE UZLAŞMA KURUMU

Doktrinde bazı kaynaklardaki kabule rağmen⁵⁶ Almanya'da uzlaşma (*tatsächliche Verständigung*) kurumu Federal Almanya Anayasa Mahkemesi (FAYM) tarafından kaldırılmamış, aslında kanunda hiç düzenlenmemiştir⁵⁷. Kelime anlamıyla “olgular üzerinde anlaşma” olarak niteleyebileceğimiz bu uzlaşma türü Alman Yüksek Vergi ve Gümrük Mahkemesi (*Bundesfinanzhof*) tarafından (eski bir İmparatorluk Vergi Mahkemesi kararından ödünç alınarak) 1984 yılına ait bir kararda benimsenmiştir. Daha sonra bu kurum 30/7/2008 tarihli Maliye Bakanlığı Direktifi (*BMF-Schreiben*) ile idare tarafından düzenlenmiştir. Uzlaşma böylelikle belirli şartlar altında yargısal ve idari makamlar tarafından kabul gören ve vergi mükellefleri ile geçmişteki vergisel bir olay üzerinde yapılan çok taraflı anlaşma olarak tanınmaya başlanmıştır⁵⁸.

Almanya'da vergi otoritelerinin inceleme yetkisine dair temel ilkeyi düzenleyen Vergi Yasası'nın (*Abgabeordnung-AO*) 88'inci maddesinin ilk fıkrası uyarınca mükelleflerle yapılacak uzlaşmalarda da *resen (von Amts wegen)* araştırma prensibi geçerlidir. Buna göre yetkili makamlar muhatapların lehine olabilecek durumlar dâhil bütün ilgili koşulları dikkate almak durumundadır. Uzlaşma ve diğer vergi incelemeleri için geçerli olan asıl önemli nokta ise aynı maddenin ikinci fıkrasında vurgulanmıştır. Buna göre gelir idareleri, somut olayın özelliğine göre yapılacak araştırmanın türü ve kapsamını *eşitlik, kanunilik ve ölçülülük (Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit, Verhältnismäßigkeit)* ilkelerine dayanarak tespit etmelidir. Ayrıca bu incelemeler zarfında idare, katılanların

⁵⁶ Örnek olarak bkz. Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C. (2020). s. 176.

⁵⁷ Yavaşlar, F. B. (2008). s. 333; Seer, R. “Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren”, <http://docplayer.org/47122914-Verstaendigungen-an-der-schnittstelle-von-steuer-und-steuerstrafverfahren.html> (Erişim tarihi: 6/6/2021).

⁵⁸ a.g.e. s. 215.

sunduğu belge ve kanıtlarla bağlı olmamaktadır. Aynı fıkranın son cümlesinde ise araştırmaların türü ve kapsamına dair kararlarda idari makamların önceki uygulamaları ile usul ekonomisi ve amaca uygunluk gibi kriterlerin de göz önüne alınacağı düzenlenmiştir⁵⁹.

Niteliği itibarıyla bir kamu hukuku sözleşmesi olan uzlaşma⁶⁰ bu doğrultuda aynı prensiplere bağlı kılınmıştır. Dolayısıyla uzlaşma yoluyla kanunda belirtilen esasların dışına çıkmak (sözgelimi belirlenen vergi matrah ve oranlarından farklı sonuç doğuracak şekilde anlaşma yapmak) mümkün değildir⁶¹.

Buna ek olarak vergi incelemelerine hâkim olan bu genel ilkeler çerçevesinde yapılacak uzlaşmalar ancak belirli şartların varlığı hâlinde yapılabilir. İlk olarak uzlaşma ancak sıkı inceleme gerektiren (makul ölçüleri aşan emek ve zaman isteyen) maddi olguların varlığı hâlinde söz konusu olabilir. Söz gelimi vergi matrahının belirlenmediği durumlara ilişkin vergi makamlarının tahminleri, kıymet takdirleri ve yine geleceğe ilişkin tahminler ile delillerin takdiri uzlaşmanın konusu olabilir. Bu doğrultuda uzlaşmalar hukuki meselelerin açıklığa kavuşturulması veya belirli hukuki araçlara erişimin sağlanmasını kapsayamaz. Yine Türkiye’de olduğu gibi kaçakçılık ve buna bağlı vergisel ve cezai işlemlere ilişkin konularda uzlaşma yapılamaz. Uzlaşma matrahının belirlenmesi, vergi incelemesi (cezai tahkikat anlamında), dış denetim, tarh ve itiraz aşamalarında yapılabilir⁶².

Sonuç olarak, uzlaşma kurumunun Türkiye uygulamasında olduğu gibi idare ile tarhiyat öncesi veya sonrasında (böyle bir teknik ayrıma gidilmeksizin) yapılabilen bir anlaşma olduğu, yine aynı şekilde vergi cezaları üzerinde de etki doğurabileceği görülmektedir. Ancak bu

⁵⁹ “Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 11. Februar 2021 (BGBl. I S. 154) geändert worden ist”, https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf (Erişim Tarihi: 3/4/2021).

⁶⁰ Yargı makamları ise uzlaşmaya bir kamu hukuku sözleşmesi olarak bakmaktan ziyade kurumun hukuki niteliğini genel bir ilke olan iyi niyet ve dürüstlük kuralından (*Treu und Glauben*) türetmektedir. Buna göre uzlaşma tarafların üzerlerinde anlaştığı hususlara aykırı olarak (*venire contra factum proprium*) birbirlerine karşı dava ileri sürmeyeceklerine ilişkin taahhütlerini yansıtılmaktadır. Bkz. Seer, R. “Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren”, s. 215.

⁶¹ Lorbach, C. (2013). “Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und ihre Auswirkungen auf das Strafverfahren”, Szeged Üniversitesi Doktora Tezi, s. 43.

⁶² “Tatsächliche Verständigung”, <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/t/tatsaechliche-verstaendigung/#D063112400002> (Erişim Tarihi: 5/4/2021).

anlaşmanın uygulayıcısı olan vergi idaresinin vergide eşitlik ve kanunilik ilkeleriyle bağlılığı daha sıkı uygulanmakta ve üzerinde uzlaşılan unsurların geçerliliği yargı tarafından bu temel ilkeler üzerinden değerlendirilmektedir. Almanya örneğinde uzlaşmanın, söz konusu vergi uyuşmazlığının yargıya taşınması sonrasında da yapılabildiği düşünüldüğünde yargısal sürece kesin bir alternatif olmaktan ziyade uyuşmazlığın çözümüne yardımcı bir hukuki araç olarak ele alındığı söylenebilir. Bu yönüyle Almanya’da özellikle vergi idaresi nazarında uzlaşmaya dair sözleşme serbestisinin sınırlarının vergide eşitlik ve kanunilik ilkeleri bağlamında yargı kararları aracılığıyla daha kesin hatlarla çizilmeye çalışıldığı, dolayısıyla vergide eşitlik ve kanunilik bağlamında daha etkili bir idari ve yargısal denetimin söz konusu olduğu göze çarpmaktadır.

SONUÇ

Türk Vergi Hukuku’na 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun yürürlüğe girmesinin üstünden çok geçmeden dâhil olan uzlaşma, tarhiyat öncesi veya sonrasında mükelleflerin vergi dairesi ile tarh ya da tahakkuk etmiş yahut edecek vergi miktarı ya da ona bağlı kesilmiş ya da kesilmesi muhtemel cezalar üzerinde anlaşmalarıdır. Vergilerin Hazineye daha hızlı aktarılması, mükelleflerle iş birliğinin artırılması ve idari yargı makamlarının dosya yükünün hafifletilmesi gibi pratik amaçlara hizmet eden uzlaşmanın kendisine yüklenen bu kamusal avantajlar ile mükellefler arasında yarattığı eşitsizlik yükü arasındaki denge hep tartışılır olmuştur.

Ağırlıkla ekonomik sıkıntıların oluşturduğu bir ortamda getirilen uzlaşma müesseselerinin (tarhiyat öncesi ve sonrası) Anayasa’ya aykırılığı sorunu baştan itibaren doktrinde tartışılmış olmakla birlikte uzlaşmaya ilişkin kuralların Anayasa Mahkemesi önünde esastan incelendiği bir başvuru mümkün olamamıştır. Bu çalışmada uzlaşmanın vergide eşitlik ilkesi bakımında Anayasa’ya uygunluğu kıyas olunabilecek AYM kararları üzerinden değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda varılan tespitler şu şekilde sıralanabilir:

- Uzlaşma yoluyla tahakkuk eden vergi, normal usulde tahakkuk edecek vergiden farklıdır. Uzlaşmaya başvuran mükellef, neticede hiç başvurmayıp vergisini ödeyen aynı hukuki durumdaki mükelleften daha az vergi ödeyebilir.

- Bu basit iki sonuç vergide eşitlik ilkesi ile uzlaşma kurumunu en başından çelişik hâle getirmektedir.
- Ancak uzlaşmayı bir bütün olarak sırf yarattığı farklı durumların bulunması nedeniyle vergide eşitliğe aykırı görmek doğru olmaz. Uzlaşmaya ilişkin hükümlerin haklı nedene (kamu yararına veya objektif ve makul bir nedene) dayanıp dayanmadığına da bakılması gerekir.
- Anayasa Mahkemesinin vergide eşitliğe ilişkin kıyaslanabilir kararlarına bakılırsa uzlaşmanın Anayasa'ya uygunluğunun tartışma ekseninin, vergisini bu kuruma başvurmadan ödeyen ile ödemeyen arasındaki eşitsizlikten ziyade uzlaşmaya başvurmuş mükelleflere eşit muamele edilip edilmediği üzerine kurulması işlevsel görünmektedir.

Bu eksen üzerinde özellikle *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* bireysel başvuru kararı, mükellefler arasında farklı vergi incelemeleri ve komisyon kararları eliyle farklı işlemlere tabi tutulmanın anayasal sınırlarını çizmesi bakımından önemlidir. Biçimsel eşitliğe aykırı olarak yaratılan farklılıklarda bu farklılığı doğuran kamusal yararın belirgin biçimde yarattığı eşitsizlikle makul bir denge yaratması önemlidir.

AYM'nin menkul kıymetlerden kazanç ve irat elde edilmesi ve bunlara stopaj uygulaması yönünden tam ve dar mükellefler arasında ayırım yapılmasını öngören 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin ilgili fıkrasını iptal ederken haklı neden ve kamu yararı ölçütüne sınır çekmesi de uzlaşma kurumunun anayasallığını değerlendirmek bakımından aynı derecede önemlidir. Bu kararlar mükellef bakımından ülkenin ekonomik ve sosyal durumuna istinaden öngörülen vergisel ayrımların verginin temel yapısını bozmayacak şekilde yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bu doğrultuda uzlaşmanın vergilendirmeye ilişkin temel anayasal ilkeleri zorlayan yapısının tekrar düşünülmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Son olarak vergide eşitlik ilkesi bakımından uzlaşmanın Anayasa'ya aykırılık potansiyeli en ağır basan yönünün kurumun kanunilik bakımından taşıdığı sıkıntılar olduğunu belirtmek gerekir. Kanunilik ilkesinin vergilendirme işlemlerinin tarafları bakımından taşıdığı önem kendisini en çok idareyi keyfilikten uzak tutması, dolayısıyla

tarafklar arasında hukuki eşitliği sağlaması yönüyle gösterir. Bu doğrultuda uzlaşmaya dair VUK'ta belirlenen kuralların kalitesinin ve belirliliklerinin artırılması, özellikle uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin açıkça kanunda gösterilmesi elzem görünmektedir. Bu itibarla hiç olmazsa uzlaşmaya başvurmuş olan mükelleflerin tabi olacağı rejim hukuk devleti ilkesinin de doğal uzantısı olan hukuki öngörülebilirlik ve belirlilik kriterlerini karşılayacak şekilde düzenlenmiş olacaktır. Çalışmanın sınırlarını aşacağı düşünülerek kısaca değinilen Almanya'da kanuni çerçevede değil de yargı kararları ve vergi dairesi uygulamaları üzerinden yürüyen⁶³, ayrıca vergi asılları ve cezalar bakımından uzlaşma süreçlerini (maddi vergi hukuku ve vergi ceza yargılaması olarak) ayıran sistemin⁶⁴ bizim normatif düzenimiz bakımından da dikkat çekici olduğunu belirtmek gerekir⁶⁵.

⁶³ Seer, R. "Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren", <http://docplayer.org/47122914-Verstaendigungen-an-der-schnittstelle-von-steuer-und-steuerstrafverfahren.html> (Erişim Tarihi: 6/6/2021).

⁶⁴ Bkz. Lorbach, C. (2013).

⁶⁵ Almanya tecrübesinin anayasal sınırları daha belirgin çizilmiş bir uzlaşma kurumu bakımından değerli olduğuna işaret eden çalışma için bkz. Yavaşlar, F. B. (2008). s. 333-334.

KAYNAKÇA

- “Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 11. Februar 2021 (BGBl. I S. 154) geändert worden ist”, https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf (Erişim Tarihi: 3/4/2021).
- AFŞAR, Neslihan (2019). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Vergide Eşitlik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- BAYRAM, Erdin (2008). “Kanun Sistematiğinde ‘Madde’”, *Yasama Dergisi*, S. 8, ss. 22-43.
- BİLİCİ, Nurettin, “Yeni bir borç krizine doğru mu?”, *Dünya Gazetesi*, 8 Aralık 2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-bir-borc-krizine-dogru-mu/340851> (Erişim Tarihi: 7/1/2021).
- CANDAN, Turgut (2001). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- ÇAĞAN, Nami (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- DURMUŞ, Neslihan Karataş (2018). *Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- KARAKOÇ, Yusuf (2015). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- KÜÇÜKKAYA, Mehmet (2008). “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- LORBACH, Christian (2013). “Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und ihre Auswirkungen auf das Strafverfahren”, Szeged Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Millet Meclisi Tutanakları, D. 1, YY. 2, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c012/mm_01012045ss0064.pdf (Erişim Tarihi: 8/1/2021).
- ÖDEN, Merih (2003). *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, Ankara: Yetkin Yayınları.

- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, GÖKER, Cenker (2020). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- SABAN, Nihal (2001). "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", *Anayasa Yargısı*, C. 17, S. 1, ss. 451-475.
- SEER, Roman, "Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Steuerstrafverfahren", <http://docplayer.org/47122914-Verstaendigungen-an-der-schnittstelle-von-steuer-und-steuerstrafverfahren.html> (Erişim Tarihi: 6/6/2021).
- ŞENYÜZ, Doğan (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- TBMM 648 no'lu Komisyon Raporu, D. 19, YY. 3, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c058/tbmm19058092ss0648.pdf> (Erişim Tarihi: 6/6/2021).
- TBMM 357 no'lu Komisyon Raporu, D. 17, YY. 3, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf> (Erişim Tarihi: 7/1/2021).
- TEKBAŞ, Abdullah (2010). "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. O, ss. 123-191.
- YAVAŞLAR, Funda Başaran (2008). "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 25, S. 2, ss. 309-337.
- YAVAŞLAR, Funda Başaran (2010). "Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 257, ss. 165-173.
- YILMAZ, Elif (2009). "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 13, S. 1-2, ss. 321-351.

Anayasa Mahkemesi Kararları

- AYM, E.1970/36, K.1970/50, 24/12/1970.
- AYM, E.1974/31, K.1974/43, 24/10/1974.
- AYM, E.1986/5, K.1987/7, 19/03/1987.
- AYM, E.1994/91, K.1995/34, 18/07/1995.

AYM, E.2006/119, K.2009/145, 15/10/2009.

AYM, E.2010/118, K.2011/170, 22/12/2011.

AYM, E.2010/117, K.2011/2, 06/01/2011.

Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018.

Danıştay Kararı

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı, E. 1986/2, K. 1986/2, 23/20/1986.