

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAşMA MÜESSESESİ¹

Doç. Dr. Ahmet Tekin²

Arş. Gör. Gülnihal CAN AVŞAR³

ÖZET

Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır. Zamanla devlete yüklenen sosyal yükümlülüklerin artış göstermesi ve devletin vergilendirme yetkisine sınırlar çizilmesi isteği birtakım anayasal hareketleri beraberinde getirmiş ve sonrasında hukuk devleti kavramını ortaya çıkarmıştır. Hukuk devleti kavramı kısaca faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan ve vatandaşlarına hukuki güvence sağlayan devlet olarak tanımlanabilecektir. Vergilerin kanuniliği ilkesi de hukuk devletinin gereklerinden birini oluşturmaktadır. Bilindiği üzere bu ilke doğrultusunda vergiler yalnızca yasama organı tarafından konulup kaldırılabilir.

Vergi uyumsuzluklarının barışçıl çözüm yollarından biri olan uzlaşma birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de uygulama alanı bulmaktadır. Vergi idaresi tarafından özellikle hızlı tahsilat amacıyla kullanılan bu uygulama bazı yazarlar tarafından kişisel bir vergi affı şeklinde de nitelendirilmektedir. Kısaca uzlaşma vergi idaresinin vergi asıl ve cezalarının bir kısmından veya tamamından vazgeçmesi olarak tanımlanabilmektedir. Bu bağlamda Anayasamızın 73. Maddesinde hüküm altına alınmış olan vergilerin kanuniliği ilkesi dikkate alınacak olursa, uzlaşma kurumu ile verginin kaldırılması yetkisi uzlaşma komisyonlarına devredilmekte ve dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesinin zedelenmesine neden olunmaktadır. Ayrıca burada uzlaşma komisyonlarının ne oranda uzlaşma sağlayacaklarına ilişkin sınırlandırmaların bulunmaması da bu ilkeye aykırı uygulamalara neden olmaktadır. Bu bakımdan tarafımızca vergi aslı ve cezalarında uzlaşma oranının ne olacağına ilişkin gerekli yasal düzenlemelerin yapılması ile uzlaşma kurumunun kanunilik ilkesine aykırılık taşıyan bir yönünün ortadan kaldırılmasına yardımcı olunacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyumsuzlukları, vergide uzlaşma.

ABSTRACT

Tax compromise is an administrative remedy whereby taxpayers can apply to the tax administration to agree on taxes and penalties that will be incurred before taxation. The way of tax compromise, which enables the collection of public receivables in a short time, also eliminates the costs and bureaucratic procedures of the taxpayer. In time, the increase in the social obligations imposed on the state and the desire to limit the state's taxation power brought with it some constitutional movements and then the concept of the state of law. The concept of the state of law can be defined as the state which briefly adheres to the rules of law and provides legal protection to its citizens. The principle of legality of taxes also constitutes one of the requirements of the rule of law. As it is known, in line with this principle, taxes can only be put and removed by the legislature.

Tax compromise, which is one of the peaceful solutions of tax disputes, finds its application in our country as in many other countries. This application, which is used by the tax administration especially for quick collection, is also considered as a personal tax amnesty by some authors. In short, tax compromise can be defined as the tax administration's giving up some or all of the tax offenses and penalties. In this context, taking into account the principle of the legality of the taxes stipulated in Article 73 of our Constitution, the authority to abolish the settlement institution and the tax is transferred to the reconciliation commissions and therefore the principle of the

¹ Bu çalışma 27-29 Mayıs 2019 tarihinde gerçekleştirilen 5.ASEAD Sempozyumunda özet bildiri olarak sunulmuştur.

² Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, ahmettekin4444@gmail.com

³ Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, av.gulnihalcan@gmail.com

legality of the taxes is damaged. In addition, the lack of limitations on the extent to which the reconciliation commissions will provide will also cause practices contrary to this principle. In this respect, it is thought that by making the necessary legal arrangements regarding the tax base and the reconciliation rate in the penalties, we will help eliminate an aspect of the reconciliation institution that is contrary to the principle of law.

Key Words: Tax compromise, Tax Disputes, Solutions of Tax Disputes

GİRİŞ

Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır. Zamanla devlete yüklenen sosyal yükümlülüklerin artış göstermesi ve devletin vergilendirme yetkisine sınırlar çizilmesi isteği birtakım anayasal hareketleri beraberinde getirmiş ve sonrasında hukuk devleti kavramını ortaya çıkarmıştır. Hukuk devleti kavramı kısaca faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan ve vatandaşlarına hukuki güvence sağlayan devlet olarak tanımlanabilecektir. Vergilerin kanuniliği ilkesi de hukuk devletinin gereklerinden birini oluşturmaktadır.

Çalışmamızda Türk Vergi Sisteminde uzlaşma müessesesinin ne şekilde düzenlendiği anlatılmaya çalışılarak Almanya ve Amerika’da uygulamanın ne şekilde olduğuna kısaca değinilecektir. Ayrıca son yıllarda Türkiye’deki uzlaşma oranları değerlendirilerek bu kurumun vergilendirmenin kanuniliği ilkesi bakımından kısaca değerlendirilmesi yapılacaktır.

1. UZLAŞMA KAVRAMI

Türk Dil Kurumu tarafından uzlaşma “*Karşıtlar arasındaki anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması yoluyla birlik sağlama, uygulanacak işlerde tartışma yoluyla bir bütünlük ve birliğe varma.*”⁴ şeklinde tanımlanmaktadır. Ele alacağımız uzlaşma bakımından tarafları devlet veya devlet tarafından vergileme yetkisiyle donatılmış kamu kuruluşları ile vergi yükümlüsü oluşturmaktadır. Bahsi geçen uyuşmazlık ise bu taraflar arasında yaşanan vergi uyuşmazlıkları olmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları ise genellikle yükümlülük, ceza kesme ve tahsilat konularında ortaya çıkmaktadır. Vergi hukuk sistemimizde vergi uyuşmazlıklarının yargı organına götürülmeksizin idare aşamasında çözümünü sağlayan yollardan biri olan uzlaşma; vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün aralarındaki uyuşmazlığı, karşılıklı görüşme, tartışma ve pazarlık yöntemiyle çözmeleri esasına dayalı bir yöntemdir⁵.

2. TARİHÇE

Uzlaşma müessesesi, ilk olarak 205 sayılı Kanun⁶’un 22. maddesi ile vergi kanunlarına girmiştir. 3239 sayılı Kanun’un⁷ 33. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen Ek-11 madde ile de tarhiyat öncesi uzlaşma hükümleri getirilmiş ve ilk kez 16 Şubat 1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile usul ve esasları belirlenmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarihsel gelişimi içerisinde değişikliklere maruz

⁴ TDK; Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü

⁵ EDİZDOĞAN, Nihat; TAŞ, Metin; ÇELİKKAYA, Ali: Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s. 227

⁶ 19.02.1963 tarih ve 11338 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁷ 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

kalmış, Ek-11. maddede 4444 ve 5736 sayılı Kanunlar ile yapılan değişiklikler ve 2011 yılında yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile en son halini almıştır⁸.

3. UZLAŞMA ŞEKİLLERİ

Başlangıçta vergi hukukumuzda sadece tarh edilmiş vergi ve cezalar bakımından geçerli olan uzlaşma kurumu 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanun ile tarhiyat öncesini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu bakımdan Türk Vergi Hukukunda uzlaşma kurumu; tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

3.1. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

3.1.1. KAPSAMI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu⁹ Ek madde 11’de tarhiyat öncesi uzlaşma şu şekilde düzenlenmiştir:

“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir...”

Ancak ilgili maddede 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun¹⁰ 15’inci maddesiyle değişiklik yapılmıştır ve kanun metni şu şekilde değiştirilmiştir:

“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek (7103 Sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 27.03.2018 tarihinden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilenler hariç olmak üzere 27.03.2018) vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.”

Maddeden de anlaşılacağı üzere tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmekteyken maddede yapılan değişiklik sonucu usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına sadece vergiler ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek vergi cezaları dışında kalan vergi ziyai cezaları girmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada uyulacak usul ve esaslara ilişkin olan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (Maliye Bakanlığı,2011) ilk olarak 1999 yılında uygulamaya girmiş ancak daha sonra bu yönetmelik yürürlükten kaldırılarak 2011 yılında yeni yönetmelik¹¹ uygulamaya girmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına vergi türü bakımından dahil edilemeyecek olan haller şu şekilde sıralanabilir¹²:

⁸ UÇKUN, Murat; AYYILDIZ, İbrahim Necdet: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun Kararı Ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Yaklaşım Dergisi, Sayı 266, Şubat 2015, s. 289

⁹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmıştır.

¹⁰ 27.03.18 tarihli ve 30373 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹ 31.10.2011 Tarihli 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği”.

¹² EDİZDOĞAN, Nihat; TAŞ, Metin; ÇELİKKAYA, Ali: Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s. 230

- İnceleme raporuna bağlanmamış ikmalen tarhiyatlar,
- İdarece yapılacak tarhiyatlar,
- Takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatlar,
- Belediye ve il Özel idareleri tarafından yapılan tarhiyatlar,
- Gümrük ve Tekel idaresi tarafından yapılan tarhiyatlar,
- VUK, Ek madde 12 ye göre: 2978 sayılı Ücretlilere Vergi ladesi Hakkında hükümlerinin uygulanması sonucu vergi incelemesi ile fazla vergi iadesine neden olunma durumu.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın, kapsamına giren vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezasını kapsadığını belirtmekle beraber şu cezalar kapsam dahilinde olmayacaktır¹³:

- Takdir Komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerinden kesilen cezalar,
- Pişmanlık şartının ihlali nedeniyle kesilecek cezalar,
- Yoklamalar sırasında kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları,
- Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında yer alan verilere ilişkin cezalar,
- Herhangi bir vergi, resim ve harca ilişkin olmayan vergi cezaları,
- Vergi tarhını veya ceza kesilmesini gerektirmeyen tespitler,
- Özel Kanunlarına göre inceleme yetkisine sahip, inceleme elemanlarının düzenlemiş oldukları inceleme raporları,
- Yükümlülerin kendi verdikleri beyannamelere istinaden kesilen cezalar,
- Veraset ve İntikal Vergisinde ortaya çıkarılan servet farkları.

3.1.2. USUL VE ŞARTLARI

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma süreci yönetmeliğin 8 ile 16'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre mükellef, noterden alınmış vekâletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişi, tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarda ise bunların kanuni temsilcileri, vergi incelemesini yapan inceleme elemanlarına veya bu elemanların bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı olarak uzlaşma talebinde bulunabilecektir.

Nezinde inceleme yapılan mükellefler incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. İnceleme elemanlarınca yapılacak “uzlaşmaya davet” hallerinde ise, davet yazısının mükellefe tebliğinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Uzlaşma gününün tespiti yönetmeliğin 10'ncü maddesinde:

“Vergi incelemesini yapan, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Mükellefin uzlaşma başvurusundan sonra, talebinin usulüne uygun ve süresi içinde yapıldığının tespit edilmesi üzerine uzlaşma görüşmeleri için gün belirlenir ve mükellef

¹³ EDİZDOĞAN, Nihat vd., a.g.e., s. 231

görüşmeye davet edilir. Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmanın yapılacağı yer ve tarih mükellefe yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce bildirilir. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabilir. Ancak bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği(TÖUY)'nde uzlaşmayı gerçekleştirecek üç farklı komisyonun oluşumları ele alınmıştır. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşmada; merkezi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde, mahalli inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde ve bölgesel uzlaşmalarda komisyonların oluşturulması özellik taşımaktadır¹⁴. Bu komisyonların 2018 yılı için yetki sınırları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir¹⁵.

Tablo 1: Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde yetki sınırları

| Uzlaşma Komisyonları | | Yetki Sınırı (TL) | |
|--|--------------------------------|-------------------------------------|-----------|
| Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu | | 3.000.000,00 | |
| Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu | | 50.000,00 | |
| Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu | İl merkezlerindeki | 3.000,00 | |
| | İl merkezleri dışında yer alan | Vergi dairesi bünyesinde kurulan | 15.000,00 |
| | | Mal müdürlükleri bünyesinde kurulan | 3.000,00 |

¹⁴ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 5 ve 7. Maddeler arasında düzenlenmiştir.

¹⁵ <https://www.pwc.com.tr/tr/Hizmetlerimiz/vergi/pratik-bilgiler/pratik-bilgiler-ocak-haziran-2018.pdf> erişim tarihi; 27.12.18 ,s. 31-32

Tablo 2: Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Yetki Sınırları

| Uzlaşma Komisyonları | | Kurulma Bölgesi | Yetki Sınırı (TL) | |
|--|---------------------------------------|---|---------------------------------------|-----------|
| Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu | | | 3.000.000,00 | |
| Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu | | İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı | 900.000,00 | |
| | | I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 750.000,00 | |
| | | II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 600.000,00 | |
| | | III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 450.000,00 | |
| | | IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 300.000,00 | |
| Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu | İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı | İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı | 35.000,00 | |
| | | İl Merkezlerindeki Vergi Dairesi Bünyesinde Kurulan | I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 12.500,00 |
| | II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | | 7.500,00 | |
| | III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | | 5.000,00 | |
| | IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | | 3.000,00 | |
| | İl Merkezleri Dışında Yer Alan | Vergi Dairesi Bünyesinde Kurulan | I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 30.000,00 |
| | | | II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 25.000,00 |
| | | | III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 20.000,00 |
| | | | IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 15.000,00 |
| | | Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan | I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 6.000,00 |
| | | | II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 5.000,00 |
| | | | III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 4.000,00 |
| | | | IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 3.000,00 |

Ayrıca Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırı 2.000.000,00 TL iken, 3.000.000 TL'yi geçen uzlaşma talepleri Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılmaktadır.

3.1.3. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN SONUÇLARI

Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesin olmakla birlikte üzerinde uzlaşma sağlanan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanan mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza için cezalarda indirim hakkından da yararlanamaz¹⁶.

Tarhiyat öncesi uzlaşma neticesinde ele almamız gereken iki farklı sonuç bulunmaktadır. Bunlardan ilki uzlaşmanın temin edilememesi durumudur. Bu durum TÖUY madde 16/3'te hüküm altına alınmıştır:

¹⁶ TÖUY madde 17

“Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme yapana tevdi edilir.”

Maddenin devamındaki düzenlemeye göre mükellef, komisyonun teklifini sonradan kabul etme imkânına sahiptir. Tutanak ve inceleme raporunun vergi dairesine ulaşması üzerine, vergi dairesi tarafından yapılacak tarhiyatın mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren işlemeye başlayacak olan 30 günlük vergi mahkemesinde dava açma süresinin son günü mesai saati bitimine kadar, mükellef uzlaşma komisyonunun teklifini kabul edebilecek olup teklifi bu şekilde kabul eden mükellef bu durumu, bir dilekçe ile vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde ilgili vergi dairesine bildirecektir. Bu dilekçe ile başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma sağlanmış sayılacak ve bu doğrultuda işlem yapılacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın diğer sonucu ise uzlaşmanın vaki olması durumudur. Bu durum TÖUY 19. maddesinde şöyle düzenlenmiştir:

“Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.”

3.2. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

3.2.1. KAPSAMI

Uzlaşma Yönetmeliği¹⁷ madde 2 uyarınca tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer. Ayrıca Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamındadır¹⁸. Tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi burada da kaçakçılık nedeniyle kesilmiş vergi ziyai cezaları kapsam dışında tutulmaktadır.

¹⁷ 03.02.1999 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁸ Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf

3.2.2. USUL VE ŞARTLARI

Uzlaşmaya başvurulabilmesi için öncelikli olarak yetkili vergi dairesi tarafından vergi salınmış, ceza kesilmiş ve yükümlüye ihbarname ile tebliğ edilmiş olmalıdır. Ayrıca vergi incelemesine dayanan tarhiyat ve cezalarda, tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanılabilmesi için yükümlülerin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış olması gerekir¹⁹.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın aksine tarhiyat sonrası uzlaşma ancak Vergi Usul kanunu Ek-1. Maddesinde sıralanan şu durumlardan birinin varlığının ileri sürülmesi:

“...vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanununun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda...”

ve bunun uzlaşma komisyonu tarafından yerinde görülmesi halinde gerçekleşecektir. Madde hükmünde sayılan bu hallerin ortak özelliğinin hiçbirinin kasıt unsuru taşıması olduğu söylenebilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma için mükellef, noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili, tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarda ise bunların kanuni temsilcileri yetkili uzlaşma komisyonuna veya mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe ile uzlaşma talebinde bulunabilirler. Uzlaşma talebi vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılabilecektir. Öncelikli olarak talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi dâhilinde olup olmadığı tespit edilir. Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini buldurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Görüşme sonunda uzlaşmanın sağlanması halinde, üç nüsha olarak düzenlenen Uzlaşma Tutanağı komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalandıktan sonra, bir örneği mükellef veya vekiline derhal verilir. Uzlaşmanın mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi dışındaki bir komisyonda yapılması halinde; kalan iki nüshadan biri gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir, diğeri ise uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır.

Uzlaşmanın temin edilememesi (Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi) durumunda komisyonca bu durumu belirten üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Ayrıca uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Komisyon teklifinin, mükellef tarafından kabul edilmemesi nedeniyle uzlaşma gerçekleşmezse, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellefin, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibarıyla uzlaşma gerçekleşmiş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

¹⁹ EDİZDOĞAN, Nihat vd., a.g.e., s. 244

4. TÜRKİYEDE UZLAŞMA RAKAMLARI

Sonraki sayfada verilmiş olan tablo Gelir İdaresi Başkanlığının 2018 yılı faaliyet raporunda verilen rakamların bir araya getirilmesiyle oluşturulmuştur. Kısaca tablonun değerlendirmesini yapacak olursak ister merkezi uzlaştırma komisyonu isterse vergi denetim kurulu başkanlığı rakamlarına bakacak olursak vergi idaresinin genellikle vergi aslında %60-63 civarında ve cezalarında ise neredeyse %99'luk kısımdan feragat ettiği görülecektir.

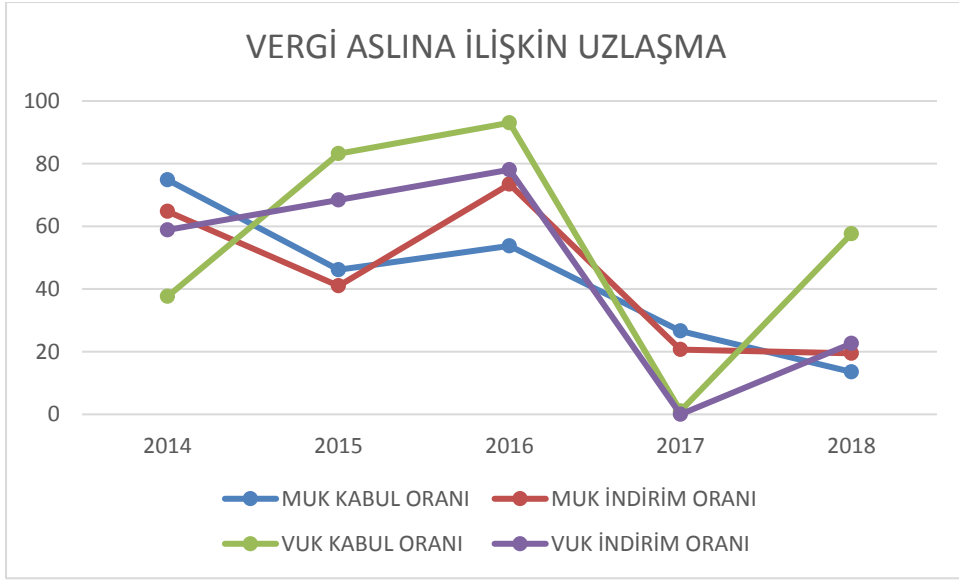
Tablo 3: Vergi Aslına İlişkin Uzlaşma Verileri (2014-2018)

| Yıllar | Vergi Tutarı* (TL) | | | | | |
|---|--|--------------------|---------------------------|----------------------|---------------------|---------------|
| | Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı | Uzlaşılmayan Vergi | Uzlaşmaya Konu Olan Vergi | Uzlaşma Sonucu Vergi | Uzlaşma kabul oranı | İndirim oranı |
| VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU | | | | | | |
| 2014 | 212.499.783 | 53.479.507 | 159.020.276 | 56.030.702 | 74,83 | 64,76 |
| 2015 | 189.077.422 | 101.854.353 | 87.223.068 | 51.457.065 | 46,13 | 41 |
| 2016 | 356.833.610 | 164.987.636 | 191.845.974 | 50.963.086 | 53,76 | 73,43 |
| 2017 | 78.900.887 | 57.908.295 | 20.992.593 | 16.649.442 | 26,6 | 20,68 |
| 2018 | 90.328.296 | 78.082.996 | 12.245.299 | 9.858.621 | 13,55 | 19,48 |
| MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU | | | | | | |
| 2014 | 1.095.031.346 | 682.959.684 | 412.071.662 | 169.501.397 | 37,64 | 58,86 |
| 2015 | 1.536.207.290 | 258.106.296 | 1.278.100.994 | 403.600.579 | 83,19 | 68,42 |
| 2016 | 288.860.333 | 20.093.888 | 268.766.445 | 58.960.357 | 93,04 | 78,06 |
| 2017 | 296.926.510 | 293.714.050 | 3.212.460 | 3.212.460 | 1,08 | 0 |
| 2018 | 148.112.182 | 62.776.029 | 85.336.153 | 66.040.560 | 57,61 | 22,61 |

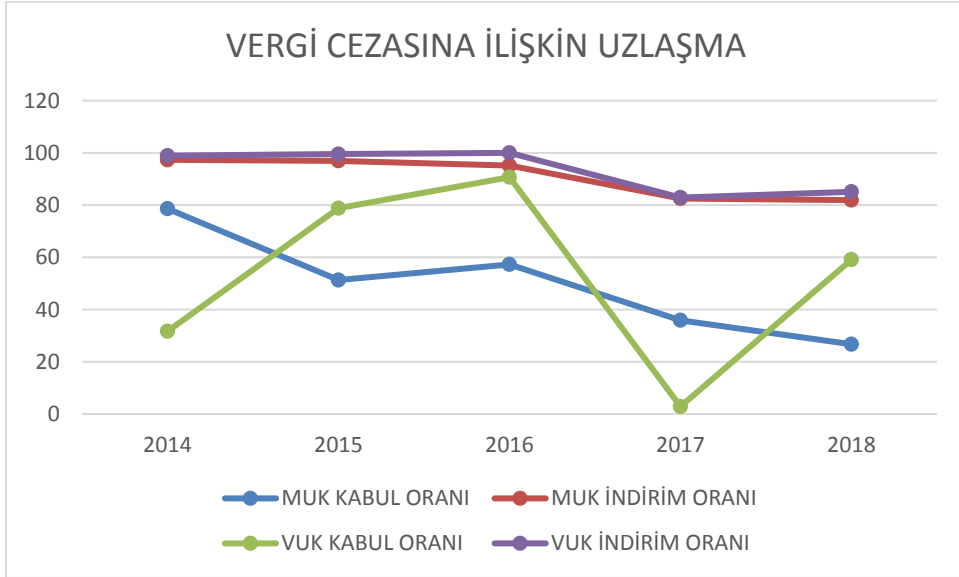
Tablo 4: Vergi Cezalarına İlişkin Uzlaşma Verileri (2014-2018)

| Yıllar | Ceza Tutarı* (TL) | | | | | |
|---|---|-------------------|--------------------------|---------------------|---------------------|---------------|
| | Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı | Uzlaşılmayan Ceza | Uzlaşmaya Konu Olan Ceza | Uzlaşma Sonucu Ceza | Uzlaşma kabul oranı | İndirim oranı |
| VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU | | | | | | |
| 2014 | 293.927.540 | 62.914.380 | 231.013.160 | 6.135.589 | 78,59 | 97,34 |
| 2015 | 247.413.099 | 120.526.059 | 126.887.041 | 3.892.464 | 51,28 | 96,93 |
| 2016 | 464.180.846 | 198.361.405 | 265.819.441 | 12.913.434 | 57,26 | 95,14 |
| 2017 | 107.341.998 | 68.815.304 | 38.526.694 | 6.733.494 | 35,89 | 82,52 |
| 2018 | 120.696.805 | 88.456.707 | 32.240.098 | 5.834.969 | 26,71 | 81,9 |
| MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU | | | | | | |
| 2014 | 1.512.975.737 | 1.033.593.536 | 479.382.201 | 5.184.714 | 31,68 | 98,91 |
| 2015 | 1.874.076.087 | 396.223.807 | 1.477.852.281 | 6.993.907 | 78,81 | 99,52 |
| 2016 | 376.720.584 | 35.145.151 | 341.575.433 | 0 | 90,67 | 100 |
| 2017 | 386.220.437 | 375.092.048 | 11.128.389 | 1.904.432 | 2,88 | 82,88 |
| 2018 | 192.715.550 | 78.020.442 | 114.695.107 | 17.067.230 | 59,11 | 85,11 |

Bu iki tablo, Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı faaliyet raporundaki veriler esas alınarak hazırlanmıştır.



Grafik 1: Vergi Aslına İlişkin Uzlaşma Oranları



Grafik 2: Vergi Cezalarına İlişkin Uzlaşma Oranları

5. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ BAKIMINDAN UZLAŞMA

5.1. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Vergilerin kanuniliği ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı²⁰” veya “kuvvetler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir²¹. Yasama organı cebirlik unsuru içeren mali yükümlülükleri veya vergi muaflık ve istisnalarını kanunla düzenlemek zorundadır. Halkın seçtiği kişilerin tasarlayacağı veya koymayı planladığı/koymak istediği vergiler halkın beklenti ve görüşlerine uygun olacaktır varsayımı, kanunilik ilkesinin özünü oluşturmaktadır²². Vergilerin kanuniliği ilkesi, hem nelerin, kimlerin, ne zaman vergilendirileceğini ortaya koymakta, hem de vergilendirmenin hukuka uygunluk denetimine zemin hazırlamaktadır²³. Bu bağlamda “temsilsiz vergi olmaz” ve “hukuk güvenliği” ilkelerinin, vergilerin kanuniliği ilkesinin temellerini oluşturduğunu söyleyebiliriz. Özetle vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye ilişkin unsurlara yer veren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkarılan kanunlarla kullanılması anlamına gelmektedir²⁴.

5.2. UZLAŞMANIN İLKE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Anayasanın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmü ile vergilemede yasallık ilkesini öngörmektedir. Anayasanın bu ilkeyi benimseyen hükmü değerlendirildiğinde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin TBMM tarafından konulup kaldırılabilmesi veya değiştirilebileceği, yasama organının bu yetkisini yürütme organının bırakamayacağı veya devredemeyeceği veya böyle bir sonucu doğuracak bir tasarrufta bulunamayacağı ortaya çıkmaktadır²⁵. Yasa koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükünün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun yasayla konulmuş sayılması ve Anayasa’ya uygunluğunun kabulü için yeterli değildir. Mali yükümler konusu, yükümlülükleri, matrah ve oranları, muaflık istisna ve indirimleri, yükümü doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları zaman aşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümden muaflık istisna ve indirim yapma kavramları da girmektedir.

Uzlaşma Yönetmeliği 5’nci maddesinde;

“Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1 inci maddesi ile bu Kanunun kapsamına giren ve ikmalen, re’sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Bakanlık (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır.

²⁰ Devlet organları olan yasama, yürütme ve yargı güçlerinin birbirinden ayrılmış oldukları bir devlet yönetim modelidir.

²¹ ERKİN, Gözde: *Vergilendirme Yetkisinin Sahip Olduğu Anayasal İlkeler*, Ankara Barosu Dergisi, Sayı 3, s. 245

²² BİYAN, Özgür: *Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Çevre Temizlik Vergisinde Belediye Meclislerinin Yetkisi*, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2014, s. 78

²³ AKTAN, Coşkun Can; GENCEL Ufuk: *Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme Ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, 2003, s. 7

²⁴ KARAKOÇ, Yusuf: *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, cilt 15, Özel Sayı, 2013, s. 1265

²⁵ DOĞRUSÖZ, Bumin: “Verginin Yasallığı ilkesi” ,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/A.Bumin%20Do%20C4%9Frus%20C3%B6z/Verginin%20yasall%C4%B1C4%9F%C4%B1%20ilkesi%20.pdf>

Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenir.”

şeklinde yapılan düzenleme neticesinde kanun koyucunun iradesi vergi yönetiminin bir birimine devredilmektedir. Uzlaşma komisyonlarının kullanılan takdir yetkisi kanunla konulmuş bir verginin veya vergi cezasının ortadan kaldırılması veya indirilmesi şeklinde kullanıldığından, bu durum vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ayrıca uzlaşma komisyonlarının uzlaşılacak miktar konusundaki yetkilerini sınırlandıracak herhangi bir düzenleme de bulunmamaktadır.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yollarından biri olan uzlaşma birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de uygulama alanı bulmaktadır. Vergi idaresi tarafından özellikle hızlı tahsilat amacıyla kullanılan bu uygulama bazı yazarlar tarafından kişisel bir vergi affi şeklinde de nitelendirilmektedir. Kısaca uzlaşma vergi idaresinin vergi asıl ve cezalarının bir kısmından veya tamamından vazgeçmesi olarak tanımlanabilmektedir.

Bu noktada dikkatimizi çeken, anayasamızın 73. Maddesinde hüküm altına alınmış olan vergilerin kanuniliği ilkesi olmuştur. Bilindiği üzere bu ilke doğrultusunda vergiler yalnızca yasama organı tarafından konulup kaldırılabilir. Ancak uzlaşma kurumu ile verginin kaldırılması yetkisi uzlaşma komisyonlarına devredilmekte ve dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesinin zedelenmesine neden olmaktadır. Ayrıca burada uzlaşma komisyonlarının ne oranda uzlaşma sağlayacaklarına ilişkin sınırlandırmaların bulunmaması da bu ilkeye aykırı uygulamalara neden olmaktadır. Bu bakımdan en azından uzlaşma komisyonlarının uzlaşacakları vergi aslı ve cezaları oranlarının yasal düzenleme altına alınması, uzlaşma kurumunun kanunilik ilkesine aykırılık taşıyan bir yönünü ortadan kaldırmış olacaktır.

KAYNAKÇA

ERKİN, G. Vergilendirme Yetkisinin Sahip Olduğu Anayasal İlkeler, Ankara Barosu Dergisi, Sayı 3

BİYAN, Ö. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Çevre Temizlik Vergisinde Belediye Meclislerinin Yetkisi, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2014

AKTAN, C. C. GENCEL Ufuk: Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme Ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, 2003

KARAKOÇ, Y. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, cilt 15, özel sayı, 2013

ADİBEŞ, C., AKKURT, İ. Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mı İyidir? (Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Ve Etkinliği Sorunu), Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 314, Kasım 2014

İNALTONG, C. Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi, Vergi Dünyası, Sayı 375, Kasım 2012

ORGAN, İ. Eleştirel Bir Yaklaşım – Yasal Af: Uzlaşma, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 213, Haziran 2006

EDİZDOĞAN, N., TAŞ, M. ÇELİKKAYA, Ali: Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007

UÇKUN, M., AYYILDIZ, İ. Necdet: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun Kararı Ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Yaklaşım Dergisi, Sayı 266, Şubat 2015

DOĞRUSÖZ, B. “Verginin Yasallığı ilkesi” ,
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/A.Bumin%20Do%C4%9Frus%C3%B6z/Verginin%20yasall%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20ilkesi%20.pdf>

ERDEM, T. Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012

VARDAL, Z.B. Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI: Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI: 2014 Yılı Faaliyet Raporu

T.C. Yasalar (10.01.1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)

Maliye Bakanlığı,(03.02.1999) Uzlaşma Yönetmeliği. Ankara: Resmi Gazete (23600 sayılı)

Maliye Bakanlığı,(31.10.2011) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği. Ankara: Resmi Gazete (28101 sayılı)