

## “Uzlaşma” İçin Öneriler

**Azmi DEMİRCİ**  
**Baş Hesap Uzmanı**

Vergi Usul Kanunu’nda değişiklik yapan 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanun’la, Türk Vergi Sistemi’nde “uzlaşma” müessesesi uygulanmaya başlamış ve “uzlaşma” ile ;

*“Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağıının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması...”* amaçlanmış ve *“Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilâfların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmıştır.”*<sup>1</sup>

Başlangıçta sadece tarhiyat yapıldıktan sonra (Tarhiyat Sonrası Uzlaşma şeklinde) ve vergi idaresi bünyesinde oluşturulan komisyonlar aracılığıyla uygulanan uzlaşma; 3239 sayılı Kanun’la<sup>2</sup> Vergi Usul Kanunu’na eklenen “*Tarhiyat Öncesi Uzlaşma*” başlığını taşıyan Ek.11’inci madde<sup>3</sup> hükmüne göre, vergi incelemeleri sonucunda tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalarla ilgili olmak üzere, henüz tarhiyat yapılmadan ve ceza kesilmeden, incelemeyi yürüten denetim elemanının merkezi veya mahalli inceleme elemanı olma durumuna bağlı olarak, merkezi inceleme elemanları bünyesinde veya mahalli inceleme elemanlarının bağlı bulunduğu vergi idaresi bünyesinde oluşturulan komisyonlar aracılığıyla da yürütülmeye başlanmıştır. Buna göre, Türk Vergi Sistemi’nde, “*Tarhiyat Sonrası Uzlaşma*” 1963 yılından bu güne kadar (44 yıldır) uygulama alanı bulunurken, “*Tarhiyat Öncesi Uzlaşma*”, bu uygulamadan 24 yıl sonra, VUK’nun Ek.11’nci maddesinde yapılan düzenleme ve bu düzenleme sonucunda yayımlanan “*Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği*”<sup>4</sup> ile 1987 yılında başlamış bir uygulamadır.

---

<sup>1</sup> 205 sayılı Kanun’un Uzlaşma düzenlemelerine ilişkin genel gerekçesi.

<sup>2</sup> 24.12.1985 tarihli ve 19014 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. İlgili düzenleme 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe girmekle birlikte, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” bu konudaki yönetmeliğin yayımlanmasından sonra hayatiyet kazanmıştır.

<sup>3</sup> Madde gerekçesi : “.....Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ile usullerinin Yönetmelik’te yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanımaktadır.” şeklindedir.

<sup>4</sup> 16.02.1987 tarihli ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

Vergi sistemimizde, belirtilen yapı içerisinde tarhiyat öncesi veya sonrasında yürütülen vergi uzlaşması, uygulama sürecinde, düzenlenme gerekçelerine uygun olarak vergi uyuşmazlıklarının “*kısa ve barışçı yollardan halledilmesi*” şeklinde özetlenebilecek yaklaşımlarla taraftar bulabildiği gibi; başta “*verginin yasallığı ilkesi*”ne aykırı bulunarak eleştirilmiş ve kaldırılması savunulmuş, hatta uzlaşmanın “*kişilere özel af niteliğine dönüştüğü*” ifade edilmiştir.<sup>5</sup>

Uzlaşmanın tamamen kaldırılmasına kadar gidebilen eleştirel görüşler ihmal edilse dahi; son yıllardaki toplumsal ve ekonomik koşullardaki hızlı gelişmeler ile tarhiyat sonrasında yapılan bazı uzlaşma uygulamalarına yöneltilen eleştirilerin haklılığı, “*uzlaşma*” konusunun artık özel olarak ele alınarak yeniden düzenlenmesinin gerekli ve zorunlu olduğunu ortaya koymaktadır.

Çalışmamızda da, uzlaşma konusunun yeniden düzenlenmesi halinde, belirtilen düzenlemelerde dikkate alınmak üzere; uygulamada yaşanan bazı sorunlar ile bu sorunların çözüm önerilerine yer verilmiştir.

### **1’inci Öneri: Uzlaşmanın Geçerli Olması, Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Belli Süre İçinde Ödenmesi Şartına Bağlanmalıdır:**

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve kamuoyunda “*vergi yüzüstüleri*” olarak adlandırılan belli tutarların üzerindeki vergi borçluları listelerinden de görüleceği üzere, bu listede yer alan yükümlü ya da vergi sorumlularının önemli bir kısmını, vergi ve cezalar konusunda uzlaşmadan yararlanmış olanlar oluşturmaktadır.

Bu durumun anlamı şudur: Uzlaşılan vergi ve cezalar için belli bir ödeme süresi getirilmemesi halinde, uzlaşma ihdas edilme gerekçelerinden en önemlisi olan “*kamu alacağının hızla tahsili*” amacından sapmakta ve özellikle “*uzlaşılan*” vergi ve cezaları ödeme niyeti olmayan yükümlüler için sadece takip konusu kamu alacağını azaltan ve “*sözde*” kesinleştiren bir müessese şekline dönüşmekte; ayrıca bu durum, vergi idaresi yönünden “*sözde kesinleşmiş alacaklar*” yaratarak, idarenin takip ve tahsilat yükünü ağırlaştırmaktadır.

Yukarıda belirtilen sorunun giderilmesi bakımından, Vergi Usul Kanunu’nda değişiklik yapılarak; uzlaşmanın vaki olduğu durumlarda, uzlaşmanın geçerli sayılması için, uzlaşılan vergi ve cezalar ile uzlaşılan vergiler üzerinden hesaplanacak gecikme faizi tutarları için belli bir ödeme süresi belirlenmesi ve belirlenen ödeme süresinde ödeme yapılmaması halinde ise, uzlaşma geçersiz kılınarak uzlaşma öncesindeki vergi, ceza ve gecikme faizi tutarlarının takibe konu edilmesi gerekmektedir. Bu şekildeki yasal değişiklik önerimizde dikkat edilecek nokta; uzlaşmadan yararlandığı halde uzlaşılan vergi, ceza ve faiz tutarlarını, hükme bağlanan ödeme süresinde ödemeyen yükümlüler bakımından; uzlaşma öncesi vergi ve ceza tutarlarının kesinleşmiş sayılacağına açık olarak yasal hükme bağlanmasıdır.

Belirtilen önerimize çok benzeyen düzenleme Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesinde mevcuttur. VUK’nun 371’inci maddesi hükmüne göre “*Pişmanlık ve Islah*” hükümlerinden yararlanacak yükümlülerin diğer şartlarla birlikte; “*Haber verdikleri ödeme*

<sup>5</sup> Bu konudaki ayrıntılı açıklama ve değerlendirmeler için bkz. Yılmaz BUDAK, Baş Hesap Uzmanı, Uzlaşma Kişiye Özel Vergi Affı(mı)dır, Vergi Dünyası, Aralık 2006

*süresi geçmiş vergileri, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte (pişmanlık zammı), haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödeme*” şartını da yerine getirmeleri gerekmektedir.

Benzer şekilde, uzlaşılan vergi, ceza ve uzlaşılan vergi üzerinden hesaplanacak gecikme faizi toplamı bakımından önerimiz, bu tutarların uzlaşma tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi halinde uzlaşmanın geçerli sayılması; ödeme için belirlenen bir aylık süre için ise, herhangi bir faiz ve zam hesaplanmamasıdır.

Bu noktada; uzlaşmadan yararlandığı halde, bir aylık ödeme süresinde uzlaşılan vergi, ceza ve hesaplanan gecikme faizini ödeme olanağı bulunmayan iyi niyetli yükümlüler bakımından önerimiz ise, bu yükümlülerin aynı süre içerisinde alacaklı vergi idaresine başvurarak, 6183 sayılı AATUHK'un 48'inci maddesinde düzenlenen “*tecil*” den yararlanmak istediklerini talep etmeleri ve bu taleplerinin de kabul görmesi şartıyla, uzlaşmanın “*tecil*” koşullarıyla devam etmesidir.

Diğer yandan, belirttiğimiz şekilde talepte bulundukları halde, “*tecil*” talepleri kabul edilemeyen yükümlüler için de, aynen ödeme süresine uyulmamasında olduğu gibi, uzlaşmanın geçersiz sayılması ve bu yükümlülerin uzlaşma öncesindeki vergi, ceza ve gecikme faizi tutarlarına, *tecil* talebinde geçen sürenin gecikme faizi eklenerek, takibe konu edilmesi gerekmektedir.

**2'nci Öneri: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yetki ve İçerik Bakımından Farklılaştırılmalı; Tarhiyat Sonrasında Vergi Aslı Uzlaşmanın Konusu Dışına Çıkarılmalıdır:**

Bilindiği üzere, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ile tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının üye yapıları farklı olduğu gibi, belirtilen komisyonlarda uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezaların bulunduğu hukuki aşama da farklıdır.

Esas itibarıyla, vergi inceleme sürecinin bir aşaması (çoğunlukla da son aşaması) olarak değerlendirilmesi gereken “*tarhiyat öncesi uzlaşma*”da, yükümlü adına henüz vergi tarh edilmemiş ve ceza kesilmemiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu da, incelemenin;

-Kurul (Hesap Uzmanları Kurulu veya Teftiş Kurulu) üyesi denetim elemanları tarafından yapılmış olması halinde, Kurul başkanlıklarınca belirlenen Kurul üyesi denetim elemanlarından,

-Gelir idaresi başkanlığı kontrolörleri tarafından yapılmış olması halinde, gelir idaresi başkanlığınca belirlenen ve kontrolör sıfatını taşıyan denetim elemanlarından,

-Mahalli inceleme elemanı vergi denetmenleri tarafından yapılmış olması halinde, ilde vergi idaresini temsil eden görevlinin (vergi dairesi başkanı veya defterdar) veya tevkil edeceği görevlinin (grup müdürü, denetmen veya defterdar yardımcısı) başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya vergi denetmenlerinden,

-Diğer mahalli inceleme elemanları (vergi dairesi başkanı, defterdar, grup müdürü, vergi dairesi müdürü) tarafından yapılmış olması halinde ise, ilde vergi idaresini temsil eden görevlinin

(vergi dairesi başkanı veya defterdar) veya tevkil edeceği görevlinin (grup müdürü, defterdar yardımcısı) başkanlığında, müdür, gelir müdürü veya vergi dairesi müdüründen oluşur.

Vergi inceleme sürecinin tamamlanarak, inceleme raporlarının ilgili vergi dairesine tevdi edilmesinden ve yükümlü adına tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların ihbarnameyle bildirilmesinden sonra, bu vergi ve cezalar için yapılan “*tarhiyat sonrası uzlaşma*”da, uzlaşma komisyonlarında tanımı gereği vergi inceleme elemanı bulunmamakta ve bu komisyonlar yetki sınırlarına göre farklılık göstermekle birlikte <sup>6</sup>, tamamında üyeler, vergi idaresi yöneticileri ve elemanlarından oluşmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ile tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yapısı genel olarak yukarıda belirtilen şekilde farklılıklar gösterse de, söz konusu edilen iki tür komisyonun uzlaşma konusu vergi ve ceza tutarları için uzlaşabilecekleri tutarlar bakımından herhangi bir ayırım yapılmamış ve her iki tür komisyon için de, vergi ve cezalarda uzlaşma sınırı belirlenmemiştir.

Buna göre, vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar için “*tarhiyat öncesi uzlaşma*” komisyonun uzlaşabileceği tutarlar bakımından yasal sınır bulunmadığı gibi, yine vergi incelemesi sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar için “*tarhiyat sonrası uzlaşma*” komisyonun uzlaşabileceği tutarlar bakımından da yasal sınır bulunmamaktadır. Yani “*tarhiyat öncesi uzlaşma*” komisyonları tarh edilecek vergi aslında ve kesilecek cezalarda indirim yapabilebileceği gibi, “*tarhiyat sonrası uzlaşma*” komisyonları da tarh edilmiş bulunan vergi aslında ve kesilmiş bulunan cezalarda indirim yapabilmektedir.

Ancak belirtilen bu yapı tartışmaları da beraberinde getirmekte ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının özellikle, tarh edilmiş olan vergi aslında indirim yetkisinin bulunması ve uygulamada da, anılan komisyonlar tarafından bu yetkiye dayanılarak tarh edilmiş vergilerde indirim yapılması çeşitli yönlerden eleştiriye açık bir görünüm arz etmektedir. Şöyle ki;

a) Henüz vergi inceleme süreci tamamlanmadığı için, bu sürecin belli bir aşaması olan ve genel yapı olarak da vergi incelemesini yürüten birim nezdinde yapılan “*tarhiyat öncesi uzlaşma*”da vergi aslında indirim yapılması, vergi incelemesinin amacıyla<sup>7</sup> uyumlu bir yetki kullanımı olarak değerlendirilebilecek iken; vergi inceleme süreciyle ve vergi inceleme birimiyle bağı kopmuş, önemli bir vergilendirme aşaması tamamlanarak “*tarh edilmiş bulunan*” vergi aslında “*tarhiyat sonrası uzlaşma*”da indirim yapılması, Anayasamız başta olmak üzere, yasal düzenlemelerde hükme bağlanan “*vergilerin yasallığı ilkesi*”ne aykırılık teşkil etmektedir. Buna göre, “*tarhiyat sonrası uzlaşmada*” vergi indirimi yapılmasının birincil ve en ağır olumsuz sonucu, ancak yasama organı tarafından ve dolayısıyla kanunla kaldırılabilir tarh edilmiş verginin kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır.

<sup>6</sup> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’ne göre kurulan komisyonlar, yetki sınırlarına göre sırasıyla; vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonları, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonları ve merkezi uzlaşma komisyonudur.

<sup>7</sup> VUK’nun 134’üncü maddesine göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

b) Tarhiyat sonrası uzlaşmada, tarh edilen vergilerde indirim yapılmasıyla ortaya çıkan ikinci sonuç ise; ayrıntılı ve meşakkatli bir yasal süreç olan vergi incelemesiyle ilişki kurulmaması ve aylar, belki de yıllar süren vergi inceleme süreci sonunda ve okuma, değerlendirme de dahil birden fazla aşamadan geçerek vücut bulmuş inceleme raporlarına göre tarh edilen vergiler için, çok kısa sürede ve yüzeysel değerlendirmelerle karar verilmesinin doğurduğu<sup>8</sup> olumsuz sonuçlardır. Buna göre; “*tarhiyat sonrası uzlaşma*”da vergi aslında indirim yapmak, esasında tarhiyatın dayandığı vergi inceleme raporunda hata veya eksiklik olduğu kabulüne dayandığına göre, bu durum çeşitli çelişkileri de beraberinde getirmektedir:

- Vergi inceleme sürecinde ve dolayısıyla vergi inceleme raporunda açık ve somut hata var ise (ki binlerce hesaplamanın ve değerlendirmenin yer aldığı raporlarda her türlü itinaya ve kontrole rağmen hata olabilir) , bu şekildeki hatanın giderilme yolu dahi, uzlaşma sürecinde vergi aslında indirim değil, vergi inceleme raporunun ilgili birime iade edilerek düzeltilmesinin sağlanmasıdır. Bu şekildeki işleyişin doğal sonucu da, eski vergi inceleme raporuna göre tarh edilmiş olan vergi aslının, yeni vergi inceleme raporu esas alınarak VUK’nun “*düzeltilme*” hükümlerine göre düzeltilmesidir.

- Vergi inceleme raporunda “*yorum ve değerlendirme hatası*” olduğu kanaati oluşmuş ise, vergi inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanının idari olarak “*tarhiyat sonrası uzlaşma*” komisyonu başkanının memuru olması durumunda, “*amir*” yetkisi kullanılmak ve “*sorumluluk*” da alınmak koşuluyla hatanın giderilmesi için, yeniden vergi inceleme raporu düzenlenmesi sağlanarak tarhiyatın VUK’nun “*düzeltilme*” hükümlerine göre düzeltilmesi; vergi inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanının idari olarak “*tarhiyat sonrası uzlaşma*” komisyonu başkanının üstünde bir makama bağlı olması halinde ise, bu yolun işletilmesiyle “*üstün yönetim görevi içinde bulunan ast üzerindeki hiyererşik denetimi*”<sup>9</sup> aksi istikamet döneceğinden, doğal olarak üst denetim biriminin düzenlediği vergi inceleme raporuna göre tarh edilen vergi aslında herhangi bir indirim yapılmaması gerekir.

Ancak, “*tarhiyat sonrası uzlaşmalarda*” belirtilen hususların hiç birine dikkat edilmediği gibi, neden vergi tarh edilmesi gerektiğinin ayrıntılı olarak açıklandığı vergi inceleme raporlarının aksine, neden vergi indirimi yapıldığı uzlaşma tutanaklarında belirtilmemekte veya çok kısa ve şablon açıklamalara yer verilerek tarh edilmiş bulunan vergilerin aslında da indirim yapılabilmektedir.

Kaldı ki mevcut durumda, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar konusunda, tarhiyat öncesinde veya tarhiyat sonrasında uzlaşma talep edilmesi,

<sup>8</sup> Ayrıca, bugünkü vergi idaresi yapılanması içerisinde, atandığı mevcut görev tanımı (defterdar, vergi dairesi başkanı, grup müdürü gibi) nedeniyle vergi inceleme yetkisi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarında görev alabilmekle birlikte, önceki görev tanımlarında ve mesleki geçmişlerinde, vergi inceleme yetkilerinin bulunmaması nedeniyle hiç bir şekilde vergi incelemesi yapmamış ve vergi inceleme raporu düzenlememiş yetkililer mevcuttur. Bu şekliyle, anılan görevlilerin “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”da , vergi incelemesi konusunda engin birikim ve tecrübe sahibi Kurul mensubu denetim elemanlarının düzenlediği raporları “değerlendirme”ye ve bu değerlendirmelerden sonra da anılan raporlar nedeniyle tarh edilen vergi asıllarında indirim yapmaya “yetkili” olmaları açık bir çelişkidir.

<sup>9</sup> Prof. Dr. Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, S Yayınları, Ankara 1983, sh.203

yükümlülerin komisyonların yetkilerini dikkate yaptıkları bir tercih olmamakta ve bu tercih tamamen yetki dışındaki sebeplere (inceleme sürecindeki psikolojik atmosfer dışına çıkılması gibi) dayandırılarak yapılmaktadır. Konuya bu yönüyle baktığımızda, uzlaşma sürecinde yükümlülerin, vergi incelemesi hakkındaki düşüncelerini anlatabileceği ve dolayısıyla vergi aslı ve cezada indirim taleplerini en iyi ifade edebilecekleri yer, incelemenin yapıldığı birimin üyelerinden teşekkül eden tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu iken; tarhiyat sonrası uzlaşmayı tercih etmeleri, anlaşılması güç bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Türk vergi denetim sistemi içerisinde vergi inceleme raporlarının sadece ve sadece “*eleştirilen*” konular nedeniyle düzenlendiği; eleştirilmeyen veya uygun bulunan konulara ya da yükümlülerin vergi karşısındaki genel tutumuna hiç bir şekilde değinilmediği gerçeğinden hareket ettiğimizde bu soru daha da anlam kazanmaktadır. Çünkü, “*tarhiyat öncesi uzlaşma*”da sadece vergi inceleme raporunu değil, yapılan vergi incelemesini bütün boyutlarıyla değerlendirme olanağı bulabilecek bir yükümlünün, “*tarhiyat sonrası uzlaşma*”da vergi inceleme raporu dışında değerlendirebileceği birşey bulunmamaktadır.

Buna göre, yukarıda ayrıntıları belirtilen sorunun çözümü yönündeki önerimiz; “*tarhiyat öncesi uzlaşma*” ile “*tarhiyat sonrası uzlaşma*” komisyonlarının yetkilerinin farklılaştırılarak, vergi aslında indirim yapma yetkisinin, sadece vergi incelemesini yürüten birimin elemanlarından oluşan “*tarhiyat öncesi uzlaşma*” komisyonlarına verilmesidir. Belirtilen çerçevede, “*tarhiyat sonrası uzlaşma*” komisyonlarına sadece kesilen cezalar için uzlaşma yapma yetkisinin verilmesi sonucunda “*verginin yasallığı ilkesi*”yle uyumlu bir yapı oluşturulacağı gibi, uygulamada yaşanan sorunlar da çözümlenmiş olacaktır.

**3’ncü Öneri: Başta Kayıtdışılık Olmak Üzere Kasıtlı Vergi Ziyana Sebebiyet Verilen Haller Uzlaşmanın Konusu Dışına Çıkarılmalı, Uzlaşılacak Konular Açık Olarak Belirlenmelidir:**

Vergi Usul Kanunu’nun Ek. 1’inci maddesinde;

İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344’ncü maddenin 3’ncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyana sebebiyet verilmesinin:

- a) Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
- b) VUK’nun 369’uncu maddesinde tanımlanan “*yanılma*”dan,
- c) VUK’nun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde düzenlenen “*vergi, hesap ve vergilendirme hataları*”ndan,
- d) Her türlü maddi hatadan,
- e) Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasından,

kaynaklandığının yükümlü tarafından ileri sürüldüğü hallerde tarhiyat sonrası uzlaşma yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nu Ek.11’inci maddesinde ise, tarhiyat öncesi uzlaşmanın, VUK’nun 344’üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata (kaçakçılık) ilişkin vergi ve ceza hariç, diğer tarhiyatlarda yapılabilebileceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerden görüleceği üzere; VUK'nun Ek.1'inci maddesinde, tarhiyat sonrası uzlaşmanın yapılabilmesi, vergi ziyaının, yükümlüler için mazeret sayılabilecek hatalı davranışlardan, belli konulardaki değerlendirme farklılıklarından ve yükümlülerin iradesi dışındaki yanlışlıklardan kaynaklanmış olması koşuluna bağlanmış ve kasıtlı işlenen fiilerden kaynaklanan vergi ziyaı uzlaşma kapsamına alınmadığı gibi, kastın varlığına açık olarak karine tekil eden “kaçakçılık” fiilerinin de uzlaşma kapsamına girmediği hükme bağlanmıştır. VUK'nun Ek.11'inci maddesinde ise, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sadece “kaçakçılık” fiilleri için yapılamayacağı belirtilmiş ve dolayısıyla “kaçakçılık” fiilleri dışındaki her türlü fiilden kaynaklanan vergi ziyaının uzlaşma konusu yapılabileceği kabul edilmiştir.

Ancak, uygulamada, VUK'nun Ek.11'inci maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda hem tarhiyat öncesi uzlaşmalarda, hem de tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, sadece VUK'nun 344/3'üncü maddesi gereğince yapılan “kaçakçılık” cezalı tarhiyatlar uzlaşma dışında tutulmakta, diğer her türlü tarhiyatlarda (kasten vergi ziyaına sebebiyet veren fiiller nedeniyle yapılan tarhiyatlar dahil) vergiler ve cezalar için uzlaşma yapılmaktadır. Belirtilen bu yaklaşım ve uygulama biçimi, VUK'nun Ek.1'inci maddesinde açık olarak hükme bağlanan “uzlaşma” sebeplerine aykırılık teşkil ettiği gibi, genel olarak da “uzlaşma”nın gerekçelerine aykırıdır.

Esas anlam ve içeriği; kötü niyete ve kasıta dayanmayan, hata veya ihmalden kaynaklanan olumsuz sonuçlar hakkında, ilgili tarafların anlaşması ve bu konudaki ihtilafların giderilmesi olarak ifade edilebilecek “uzlaşma”da, kötü niyetli ve kasıtlı fiillerin korunması söz konusu olmadığına göre, tarhiyat sonrası uzlaşmaya yönelik yasal düzenlemelerin sadece “*kamu alacağının hızlıca tahsili*” amacı dikkate alınarak yorumlanması ve uygulamanın da bu yoruma göre oluşturulması, toplumsal güvenliği ve vergi adaletini zedelemekten başka bir işe yaramamaktadır.

Diğer yandan, Vergi Dünyası'nda yayınlanan bir çalışmamızda da<sup>10</sup> ayrıntılı olarak belirttiğimiz üzere; vergi sistemimiz yürürlükteki düzenlemeleriyle, bir yandan vergi cezaları bakımından kayıt dışı mükellefler ile kayıtlı mükellefler arasında ayırım yapmayarak kayıt dışı mükellefleri avantajlı hale getirirken; diğer yandan da yine bu sistem içerisinde yer alan ve “uzlaşma” gibi esasında kayıtlı yükümlülerin yararlanması gereken bazı vergisel kolaylıklardan, kayıt dışı mükellefleri de yararlandırmaktadır. Belirtilen kapsamda, Vergi Usul Kanun'nun Ek.1-11'inci maddelerinde hükme bağlanan ve vergi idaresi tarafından re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin cezaların tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrasında uzlaşılmasıyla ilgili düzenlemelerin, herhangi bir ayırım ve fark yaratılmadan, hem kayıtlı mükellefler için ve hem de kayıt dışı mükellefler için uygulanabilir olması, “uzlaşma”nın genel gerekçeleriyle uyumlu değildir.

Buna göre;

a) Gerek kayıtdışılıkla mücadelenin önemli bir adımı olarak, gerekse “uzlaşma”nın içeriğiyle uyumlu olmaması nedeniyle; faaliyet ve işlemlerini beyan dışında bırakan yükümlüler adına yapılacak vergi tarhiyatlarının ve bunlar adına kesilecek cezaların uzlaşmanın konusuna girmediği açık olarak yasal düzenlemelerde belirtilmedi.

<sup>10</sup> Azmi DEMİRCİ, Baş Hesap Uzmanı, Kayıtdışı Ekonominin Vergisel Cazibesi, Vergi Dünyası, Şubat 2007

b) Tarhiyat öncesi ve sonrasında yapılacak uzlaşmaların içeriği belirlenirken, uzlaşmanın sadece VUK'nun Ek.1'inci maddesinde sayılan durumlara münhasır olarak yapılacağı hükme bağlandıktan sonra; aynen *“kaçakçılık cezalı”* tarhiyatlarda olduğu gibi, *“her türlü kasıtlı fiillerle oluşan vergi ziyayı için yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların da uzlaşmadan yaralanamayacağı”* ifade edilmelidir.

**4'üncü Öneri: Uzlaşılan Vergi ve Cezaların İlgili Olduğu Dönem ve Konu İçin Yeniden İnceleme Yapılabileceği Açık Olarak Hükme Bağlanmalıdır:**

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma'nın düzenlendiği VUK'nun Ek.1'nci maddesinde uzlaşılan vergi ve cezaların ilgili olduğu vergilendirme dönemi ve konular için yeniden inceleme yapılıp yapılmayacağı yönünde bir belirleme ve düzenleme yer almadığı halde; Tarhiyat Öncesi Uzlaşma'nın hükme bağlandığı Ek.11'i'nci maddede yer verilen *“... Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz...”* ifadesinden hareketle; uygulamada, uzlaşılan vergi ve cezaların ilgili olduğu dönem için uzlaşmadan sonra ve yeniden vergi incelemesi yapılamayacağı yönünde iddiaların ortaya çıktığı, bu şekildeki iddiaların da *“uzlaşma ile oluşan hukuki kesinliğin (?) hem mükellefi hem de idareyi bağladığı, bu nedenle de uzlaşılan vergi ve cezaların ilgili olduğu dönem için yeniden vergi incelemesi yapılamayacağı”* şeklindeki görüşlere dayandırılmaya çalışıldığı görülmektedir.

Diğer yandan, belirtilen konuyla ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen bir kararda ise<sup>11</sup>, *“...aynı döneme ilişkin olsa dahi; uzlaşmaya varılan verginin dayandığı nedenlerden başka bir nedenin ortaya çıkması halinde, idarenin yeni bir tarhiyat yapabilme imkanına sahip olduğu...”* belirtilerek, uzlaşılan dönemle ilgili olarak yeniden inceleme yapılabilmesi sadece başka bir inceleme nedenin (konusunun) ortaya çıkması haliyle sınırlandırılmış ve dolayısıyla uzlaşma konusu vergi ve cezaların doğduğu nedenler için yeniden inceleme yapılamayacağı ifade edilmiştir.

Mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde, yukarıda belirtilen görüşlere ve karara katılma olanağı bulunmamaktadır. Şöyle ki;

a) Vergi incelemesi sonucunda tarh edilen vergi ve cezaların, uzlaşma dışındaki yöntemlerle (yargı süreci sonunda kesinleşenler dahil) kesinleşmesi halinde, aynı konu için dahi olsa aynı dönemle ilgili olarak yeniden vergi inceleme yapılmasını engelleyen herhangi bir hüküm bulunmadığı halde; VUK'nun Ek.11'inci maddesinde yer alan *“... Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz...”* hükmünden hareketle; uzlaşılan vergi ve cezaların ilgili olduğu dönem için uzlaşmadan sonra ve yeniden vergi incelemesi yapılamayacağını savunmak, yasal ve adil bir yaklaşım değildir.

b) VUK'nun Ek.11'inci maddesinde hükme bağlanan husus sadece *“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”* için geçerlidir ve *“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”* için belirlenen bu hüküm de, uzlaşılan vergi ve cezaların ilgili olduğu dönem için yeniden vergi incelemesi yapılıp yapılmamasını değil, uzlaşılan vergi ve cezalarla ilgili olarak mükellefin dava açmasını ve şikayette bulunmasını, vergi

<sup>11</sup> 13.06.2003 tarihli ve E.2002/592, K.2003/333 sayılı Karar.



inceleme elemanlarının da “suç duyurusu”<sup>12</sup> ve benzeri işlemlerini engellemek için getirilmiş, yerinde bir düzenlemedir.

c) Ayrıca, Vergi Usul Kanunu’nun 138/3’ncü maddesine göre, “Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.” Bu düzenlemede, önceden yapılan inceleme sonucunda tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların kesinleşme süreci ile kesinleşme biçimine atıf yapılmadığı gibi, yeniden yürütülecek inceleme süreci hakkında da (konu vb) herhangi bir kısıtlama getirilmemektedir.

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere; mevcut düzenlemeler çerçevesinde, uzlaşılan vergi ve cezaların ilgili olduğu vergilendirme döneminin yeniden incelenmesi yasal olarak olanaklı olsa da, konuya ilişkin olarak gelişebilecek muhtemel itirazları önlemek için, yasal düzenleme yapılarak (VUK’nun 138’inci maddesi veya uzlaşma ile ilgili ek maddelerinde), uzlaşma ile sonuçlanmış olsa dahi, aynı dönem ve aynı konu için yeniden vergi inceleme yapılabileceği açık olarak hükme bağlanmalıdır.

---

<sup>12</sup> Uzlaşmanın uygulandığı bazı dönemlerde (4008 sayılı Kanun’la 01.01.1995 tarihinden itibaren kaçakçılık cezalı tarhiyatlar uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır.) VUK’nun 367’nci maddesi gereğince Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulacak “kaçakçılık” fiilleri için de uzlaşma yapılabilmesi imkanı bulunduğundan; bu dönemde hem vergi ve cezalar için uzlaşma yapılması, hem de hürriyeti bağlayıcı cezalar için yükümlüler hakkında duyurusunda bulunulması; VUK’nun Ek.11’nci maddesinde yer alan bu düzenleme esas alınarak, yargı organları tarafından kabul edilmeyordu.