

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Doç. Dr. Mustafa İPÇİ

Hacettepe Ü. İ.İ.B.F.

Uzlaşma Kavramı

Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarını idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesidir. Bu şekilde vergi uyumsuzluğu yargı yoluna gitmeden çözümlenmiş olmaktadır. Her uzlaşma biçiminde olduğu gibi, burada da taraflar karşılıklı ödünler vermekte ve bazı haklardan vazgeçmekte, bunun karşılığında da bazı yararlar elde etmektedirler. Vergi idaresi kanunen alınması gereken verginin ya da cezanın bir bölümünden vazgeçmektedir. Bunun karşılığında vergi alacağının tahsili çabuklaşmakta, çok sayıda davayı izleme yükünden kurtulmakta ve mükelleflerle hasım olarak yargı kuruluşları önüne çıkmaktan kurtulmaktadır. Bu arada yargı kuruluşlarının işi de hafiflemiş olmaktadır. Mükellef yönünden bakıldığında da benzer bir durum söz konusudur. Mükellef de uzlaşma halinde vergi borcunun ve cezanın tümü için yargı kuruluşlarına gidebilme hakkını yitirmektedir. Bunun karşılığında gerçek vergi borcu ya da cezası yerine daha az bir miktar ödeme olanağına kavuşmaktadır. Bunun yanında yargı kuruluşlarında yıllarca süren ve zaman ve masraf kaybına neden olan davaları izleme zorunluğundan kurtulmaktadır.

Vergi uyumsuzluklarının idare aşamasında çözülmesi yollarından en önemlisi olan uzlaşma kurumu, çeşitli ülkelerde uzun bir zamandan beri uygulanmaktadır. Bizde de bu kurum vergi hukukumuzda 1963 yılında Vergi Usul Kanununa 205 sayılı kanunla eklenen ve 376'ncı maddeden sonra gelen Ek 1-10'uncu maddelerle girmiştir. Halen uzlaşma kurumu bu ek maddelerde yer alan hükümlerle ve sık sık yayınlanan genel tebliğlerle düzenlenmektedir. Ek 10'uncu maddede uzlaşma kurumunu ve uygulamasını düzenlemek üzere öngörülen tüzük ise halen çıkarılmamıştır.

Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Uzlaşma re'sen, ikmalen ve idarece tarhedilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları üzerinde olmaktadır. Beyana dayanan tarhiyatta uzlaşmaya gidilmemesinin nedeni mükellefin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarhedilen vergilere, tarhiyatta herhangi bir vergi hatası bulunmadıkça itiraz edememelerinden kaynaklanmaktadır.

Kanun koyucu re'sen, ikmalen ve idarece tarhedilen vergilerde uzlaşmaya gidilebilmesi için de bazı sınırlamalar getirmiştir. Uzlaşma ancak Ek 1'inci maddede sayılan hususlardan birinin varlığı halinde gerçekleşebilmektedir. Bunlar:

a) Tarhiyatta Vergi Usul Kanununun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunların dışında her türlü maddi hata bulunması,

b) Tarhiyatta yanılma halinin varlığının mükellef ya da ceza muhatabı tarafından ileri sürülmesi,

c) Vergi ziyanının ortaya çıkmasının ya da usulsüzlük fiilinin işlenmesinin mükellef ya da ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerinin gereği gibi anlaşılamamasından ileri geldiğinin ileri sürülmesi,

d) Belirsiz ve yoruma açık bazı konularda mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların yanılmış olmaları,

e) Tarhiyatı ya da cezayı kesmeyi gerektiren nedenlerin vergi yargı kuruluşları ya da Maliye ve Gümrük Bakanlığınca benzer olaylarda başka yönden değerlendirilmiş olması,

f) Gelir Vergisi Kanununda yer alan ortalama kâr haddi hükümlerine göre vergi tarh olunması.

Vergi Usul Kanunu, bu kanun kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidileceğini saptama yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na vermiştir. İl özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar yönünden bu yetki İçişleri Bakanlığınınndır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı çıkardığı genel tebliğlerle bu yetkisini kullanmaktadır. Daha önce bazı sınırlamalara gidilirken son genel tebliğlerde Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlar uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Vergi cezalarında ise sadece kaçakçılık, ağır kusur, usulsüzlük cezalarında uzlaşmaya gidilebilmektedir. Usulsüzlük cezaları, ancak bir vergi aslına bağlı olarak kesilmeleri halinde uzlaşma konusu olabilmekte bağımsız kesilen usulsüzlük cezalarında ise uzlaşılamamaktadır.

Vergi Usul Kanununa 3239 sayılı kanunda eklenen Ek 12'nci madde 2978 Sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunun 6'ncı maddesi uyarınca kesilen cezaları da uzlaşma konusuna dahil etmiştir.

Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları

Mükellefle idare arasında yapılacak uzlaşmada pazarlığı idare yönünden "*Uzlaşma Komisyonları*" denilen komisyonlar yürütmektedir. Kanun koyucu kamu gelirlerinin türüne ve miktarına göre değişik komisyonlar kurabileceğini öngörmüştür. Buna göre, uzlaşma komisyonlarını üç grupta toplamak mümkündür; yerel komisyonlar, merkezi komisyonlar ve özel komisyonlar.

Yerel uzlaşma komisyonları, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarda; illerde, defterdarın ya da vekil atayacağı kişinin başkanlığında gelir müdürü ile, varsa ilgili vergi dairesi müdüründen, bağımsız vergi dairesi yoksa, gelir memurları arasından defterdarlıkça seçilecek bir üyeden kurulur. İlçelerde ise, varsa bağımsız vergi dairesi müdürünün yoksa mal müdü-

rünün başkanlığında, vergi memurunun ikisinden oluşur. İl özel idareleri bütçesine giren vergi resim ve harçlarda da illerde özel saymanlık müdürünün, yoksa gelir memurunun, ilçelerde özel saymanlık gelir memurunun başkanlığında, illerde valiler, ilçelerde kaymakamlarca seçilecek iki üye; belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlarda da belediye başkanlarının başkanlığında encümenlerce seçilecek iki üyeden kurulur.

Merkezi uzlaşma komisyonları ise, yerel komisyonlara verilen yetki sınırlarını aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca kurulmaktadır. Bu komisyonların kurulması ve çalışma koşulları yine Maliye ve Gümrük Bakanlığınca saptanır.

Özel uzlaşma komisyonları da ortalama kâr haddine ilişkin uzlaşma istemlerini incelemek üzere Maliye ve Gümrük Bakanlığınca kurulmaktadır.

Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi ve cezanın sınırlarını saptama yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilmiştir. Bakanlık belirli vergi, resim ve harçlarla, bunlara ilişkin cezalarda uzlaşma yetkisini sadece il komisyonlarına verebilmektedir. Bakanlığın bu konudaki yetkileri özel idareler ile belediyeler komisyonları için İçişleri Bakanlığınca kullanılmaktadır.

Uzlaşma Yöntemi

Uzlaşma için mükellef ya da cezaya muhatap olanın bizzat ya da resmi vekaletini taşıyan vekili, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, tüzel kişi olmayan kurumların kanuni temsilcileri aracılığıyla ve yazılı olarak yetkili komisyona başvurmaları gerekmektedir. Başvuru ve görüşmelere katılabilmek için vekillerin avukat olmaları zorunlu değildir. Resmi vekaletnamelerde uzlaşmaya yetki verildiği hükmünün yer alması yeterlidir.

Kural olarak vergi dairesinin uzlaşma isteminde bulunma yetkisi yoktur. Ancak Ek 4'üncü maddeye göre, re'sen tarhiyatla ilgili vergi dairesi, herhangi bir sonucu üstlenmeksizin mükellef ya da cezanın muhatabını uzlaşma isteminde bulunmaya çağırabilir. Bu hükmün amacı mükellefe yargı kuruluşuna başvurmadan uzlaşma yoluna gidilebileceğinin hatırlatılmasıdır.

Uzlaşma isteminin vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden başlayarak 30 gün içinde yapılması gerekir. Mükellef ya da ceza muhatabı uzlaşma isteminden önce dava açmışlarsa dava, uzlaşma isteminin sonuca bağlanmasına kadar incelenmez, incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükmüsüzdür.

Uzlaşma istemi uzlaşma komisyonlarınca önce usul yönünden incelenir. Bu incelemede istemin Ek 4'üncü maddeye uygun bir biçimde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığına, uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığına bakılır. İstem süresinde ve usulüne uygun biçimde yapılmamışsa esasa seçilmeden reddedilir. Yetki sınırlarının aşılması halinde ise yetkili komisyona ya da Maliye ve Gümrük Bakanlığına intikal ettirilir.

Usul incelemesinden sonra uzlaşma ile ilgili görüşmelere katılması için mükellefe ya da cezaya muhatap olana görüşmenin tarihi ile yapılacağı yer ve saat uzlaşma komisyonunca yazıyla ve en az on gün öncesinden bildirilir. Bu şekilde yapılacak görüşme üzerine durum bir tutanakla saptanır. Tutanağın bir örneği ilgiliye derhal verilir, bir örneği de üç gün içinde vergi dairesine gönderilir.

Yapılan bildirim sonucu uzlaşma sağlanamayabilir. Uzlaşmanın sağlanamaması ya mükellefin ya da adına ceza kesilen uzlaşma komisyonunun davetine uymaması ya da komisyona geldiği halde tutanağı imzalamaması veyahutta tutanağı itirazi kayıtlı imzalamak istemesi hallerinde olmaktadır. Bu durumda yine bir tutanak düzenlenir. Bu tutanağın birer örneği üç gün içinde vergi dairesine ve ilgiliye tebliğ olunur.

Uzlaşma komisyonlarınca tutulan tutanaklar kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma gerek mükellef ya da adına ceza kesilen gerekse vergi idaresi açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bu sonuçları uzmanlaşmanın gerçekleşip gerçekleşmemesine göre incelemek gerekmektedir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde, mükellef ya da adına ceza kesilen aynı vergi ya da ceza için yeniden uzlaşma isteminde bulunamaz. Mükellef ya da adına ceza kesilen, tarhedilen vergiye ya da kesilen cezaya, uzlaşmanın gerçekleşmesine ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden başlayarak genel hükümlere göre ve yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma süresi bitmiş ya da 15 günden az süre kalmış ise bu süre tutanağın tebliğ tarihinden başlayarak 15 gün olarak uzar. Eğer uzlaşma isteminden önce dava açılmışsa, durdurulmuş olan davanın görülmesine, durumun vergi dairesince bildirilmesi üzerine vergi mahkemesince devam olunur. Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar uzlaşma gerçekleşmediği takdirde Vergi Usul Kanununun özel ödeme zamanlarına ilişkin 112 ve vergi cezalarının ödenmesine ilişkin 368'inci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 8'inci bendine göre ödenir.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, mükellef ya da adına ceza kesilen, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla saptanan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz. İlgililer üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine) adına sadece ceza kesilmiş bulunanlar ise üzerinde uzlaşılan iş bu cezaya karşı dava açamazlar.

Vergi dairesi de üzerinde uzlaşılan matrahlarla ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açamaz. Uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında cezalarda indirime ilişkin 376'ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar

için uzlaşmaya ilişkin hükümler uygulanmaz. Ancak adına ceza kesilenlerin uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma isteminden vazgeçtiğini beyanla 376'ncı maddenin uygulanmasını isteme hakları saklıdır. Uzlaşma sağlandığında uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanların tutanağının tebliğinden başlayarak bir ay içinde uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar ödenir.

Uzlaşılan vergilerde uzlaşılan vergi miktarına 112'nci maddenin a fıkrasında belirtilen tarihten başlayarak uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır.

Tarhiyat Öncesi Uygulama

Vergi Usul Kanununa eklenen Ek 11'nci maddeyle tarhiyat öncesi uzlaşma adıyla yeni bir uzlaşma yöntemi getirilmiştir. Buna göre, Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Bu yolla uzlaşmaya varılması halinde dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz. Uzlaşmanın sağlanmaması halinde verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma isteminde bulunamayacaktır. Kanun tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikte belirtileceğini öngörmektedir.