

UZLAŞMA MÜESSESESİNİN HUKUK DEVLETİ AÇISINDAN İRDELENMESİ

Dinçer YILMAZ^(*) - Hakan ÜNLÜYOL^(*)

I - GİRİŞ

Türk Vergi Sistemine ilk kez 213 sayılı V.U.K. 4. kitabının 3. kısmına 28.02.1963 tarihinde yayımlanan 205 sayılı kanunla eklenen uzlaşma müessesesi, genel anlamda verginin alacaklısı olan vergi idaresi ile borçlusu olan vergi yükümlüsünün veya ceza muhatabının aralarında doğmuş veya doğacak uyuşmazlığı karşılıklı ödümlerle gidermek üzere anlaşmasıdır.

Vergi hukukumuzda iki ayrı uzlaşma müessesesi ortaya çıkmıştır. Bunlardan birincisi ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edilen miktarlarına mükelleflerin başvurabileceği genel uzlaşma müessesesi(tarhiyat sonrası uzlaşma), ikincisi ise vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar da(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) henüz vergi salınmadan, ceza kesilmeden mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesidir.

205 sayılı Kanuna ilişkin olarak Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulan kanun tasarısının "Umumi izahat" bölümünde uzlaşma müessesesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununa ithalinden güdülen maksat;"..... vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura

kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet itiraz ve Temyiz mercilerinin işlemlerini tahfif ederek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması....."şeklinde açıklanmıştır.

3239 Sayılı Kanuna ilişkin olarak T.B.M.M Başkanlığı'na sunulan kanun tasarısında, tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen V.U.K.'nun ek 11. maddesinin gerekçesi ise şöyledir: "..... Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi, tatbikatın tabii bir sonucudur.

Mükellefle idare arasındaki söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır.

Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlaması şeklindedir.

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 yönetmelikte yer alacağı belirtmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanınmaktadır."

Uzlaşma müessesesi ile cezalar konusunda uyuşmazlık yaratmadan mükellefle vergi idaresinin anlaşması, yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi,

^(*) Vergi Denetmeni

tahsilatın hızlandırılması amaçlanmaktadır. Fakat uzlaşma komisyonlarının uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaların kaldırılmasına kadar varan aşırı yetkilerinin bulunması, uygulamada genellikle verginin tamamıyla cezaların % 10'a kadar indirilerek ödenmesi konusunda uzlaşılması, verginin zamanında beyan edip ödememeyi cazip kıldığı, eşitsizlik yarattığı ve hukuk devletin ana ilkelerinin ve de Anayasa'daki vergilendirme ilkeleri olan vergilerin yasallığı ve eşitlik ilkesinin çiğnendiği gerekçeleriyle eleştirilmektedir. Tam tersi bir görüş ise uzlaşma müessesinin hukuksal barışı tesis ettiği, verginin cezalardan çok az bir fedakarlık ile hızlı ve zamanında tahsilini kolaylaştırdığı, mükellef ile vergi idaresi arasında oluşan vergisel sorunu yapıcı şekilde çözdüğüdür.

Biz makalemizde uzlaşma türlerinde ayrı ayrı mükellefin uzlaşabilme koşullarını anlatıp, hukuk devleti ilkeleri açısından uzlaşma müessesesini irdedeceğiz.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşma talebinde

bulunabilmek için gerekli şartlar

Uzlaşma talebinde bulunabilmek için gerekli şartlar V.U.K. Ek 1 inci maddede yer verilmiştir. Mükellef tarafından, vergi ziyana,

a-kanun hükümlerine yeterince nüfus edememe nedeniyle,

b-369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklanan nedenle sebebiyet verildiğinin iddia edilmesi veya;

c-116,117 ve 118 inci maddelerde yazılı vergi hatları ile bunların dışındaki her türlü maddi hatanın bulunduğu,

d-yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun, ileri sürülmesi halinde uzlaşma talep edilecek ve idare de bu bölümde(V.U.K. 4.kitap 3. kısım 3.bölüm) yer alan hükümler çerçevesinde uzlaşabilecektir.

V.U.K. Ek 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında Maliye Bakanlığına ve İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar bakımından İçişleri Bakanlığına uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, komisyonların yetkileri ve uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi konularında yetki verilmiştir. Maliye bakanlığı bu yetkiye

istinaden 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelikle değişen Uzlaşma yönetmeliği çıkarmıştır. Bu yönetmeliğin 7 inci maddesi Uzlaşma Talebini 10 uncu maddesi ise uzlaşma talebinin (komisyonlarca) incelenmesi ve görüşmelerinin yapılmasını açıklamıştır.

Yönetmeliğin 7. maddesinde uzlaşma talebinin yetkili kişilerce yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna verilmesini zorunlu kılsa da V.U.K. ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasında değinilen uzlaşma talebini gerektiren sebeplerin yazılı dilekçede bahsedilmesine ön şart getirilmemiştir. Dolayısıyla uzlaşma talebinde gerekçenin yazılmasına gerek yoktur. V.U.K. Ek 1 inci maddesinde sadece mükellefin yukarıda bahsedilen koşulları ileri sürmesi hükmü yer almış ileri sürülen iddianın uzlaşma komisyonu tarafından yerinde görülmüş olması kanun metninde geçmemiştir. Uzlaşma müessesesinin hukuksal temellerini oluşturan ve standardizasyon gerektiren bu hususların uygun görülmüş olması kanun metninde geçmemiş, uzlaşma yönetmeliği madde 10 da ".....sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce:

a)Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapıp yapılmadığını,

b)Uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını, inceler." ifadesi yer almıştır, bu hüküm de biraz önceki sorunu kesin çözümünü vermemiştir. Uzlaşma Yönetmeliği madde 10 un birinci fıkrasının a bendinde geçen uygun şekil ifadesi, Uzlaşma Yönetmeliği madde 7 yi ifade eder, madde 7 de mükellefin iddiasının uygun görülmesine dönük bir hüküm bulunmaz. Dolayısıyla hukuksal form oluşturma açısından iddianın ispatlanması ve de ispatın objektif kriterler vasıtasıyla uygun görülmesi hallerinin eksik bırakılması, yasal olan uygulamanın zeminini hukuksal anlamda ve kamu yararı amacı çerçevesinde tartışmaya açık duruma getirmekte ve sorgulanmasına neden olmaktadır.

a-Vergi Ziyana Sebebiyet Verilmesinin, Kanun Hükümlerine Gereği Kadar Nüfuz Edememekten Olduğunun İleri Sürülmesi

Yasa koyucunun vergiyle ilgili çıkarmış olduğu yasa hükümleri ve bu vergi toplama işlevinin sağlıklı yürütülmesinin sağlanması amacına yönelik olarak belge düzenine ilişkin kuralların anlaşılabilirliği belli bir

uzmanlık ve vergi ile ilgili eğitim almayı gerektirmektedir. Kanun hükümlerinin giderek daha teknik ve karmaşık düzenlemeler olmasında ekonomik hayatın zamanla gelişmesi ve yasa hükümlerinde oluşan boşlukların kötü niyetle kullanılmasına engel olma gayretinin etkisi büyüktür. Fakat bu durum uygulamada vergi kanunlarına göre işlem yapacak kişileri vergisel yükümlülükleri doğru şekilde yerine getirilmesinde zor duruma sokabilmekte ve zorunlu hükümleri yerine getirmek için uzman kişilere başvurmasını zorunlu kılmaktadır. Hatta, giderek teknik ve karmaşık hale gelen konunun uzmanlarını, uygulamacılarını ve hukukçularını farklı farklı görüşler sunmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla bu teknik ve karmaşık hüküm ve kuralların iyi niyetli vergi mükellefleri tarafından da yanlış anlaşılıp, yanlış uygulanabilmelerini neredeyse kaçınılmaz kılmaktadır.

Bu sebepler nedeniyle Kanun koyucu, vergi ziyaının veya usulsüzlük eyleminin vergi mükellefinin veya ceza muhatabının kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememelerinden ileri gelmiş olması halini, uzlaşma yapılmasını gerektiren durum olarak kabul etmiştir. Fakat yasa hükümlerine nüfuz edememe durumunu vergi mükellefinin (veya ceza muhatabının) eğitimine ve sosyal durumuna bakılarak belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin, yalnızca okuyup yazabilen vergi mükellefinin, fatura düzenlerken veya belgelerini yasal defterlerine kayıt ederken, hata yapma olasılığı göz önünde tutularak hatanın mükellefin bilgisizliğinin sonucundan doğduğu kabul edilebilir. Buna karşılık, muhasebecilik işiyle iştigal eden vergi mükellefinin kendi işlemlerinde ya da defterini tuttuğu vergi mükellefinin işlemleri ile ilgili aynı tür hatalarının, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldikleri söylenemez. Günümüzde bir takım istisnalar dışında tüm vergi mükellefleri (özellikle kurumlar vergisi ve kdv mükellefleri) yükümlülüklerini muhasebeciler yoluyla yerine getirildiği için bu yolun uygulanabilirliğini kaldırmıştır.

b- Vergi Ziyamın, Bu Kanunun 369'uncu Maddesinde Yazılı Yanılma Halinden Kaynaklandığının İleri Sürülmesi

Vergi Usul Kanununun "Yanılma" başlığını taşıyan 369'uncu maddesi;

a- Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları,

b- Bir hükmün uygulanma tarzı konusunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya hükme ait bir içtihadın değişmiş olması,

hallerinde vergi cezası kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır. Bu hallerde mükellef yanılma halinin varlığını ispatladığı sürece vergi dairesinin hakkında ceza kesmesini engellemiş olur. Eğer ispat idare tarafından yeterli görülmezse mükellefin yargıya başvurma hakkı mevcuttur.

Kanunda açıkça anlaşıldığı üzere yanılma hali sadece vergi cezalarına etkili olmakta konuyla ilgili vergiyi etkilememektedir. Fakat V.U.K. unun EK 1. maddesinde Uzlaşma talebinde bulunabilmek için gerekli şartların içinde yanılma müessesine yer verilmesiyle birlikte teorikte uzlaşma müessesesi, yanılma halinin etkisini vergi aslını da kapsayacak biçimde genişletmektedir. Vergi cezalarını kaldırıcı etkiye sahip bulunan yanılma hali, uzlaşma müessesesine başvurulması halinde vergi aslının azaltılması veya kaldırılması imkanına kavuşmaktadır. Yanılma halinin bulunduğunu iddia eden vergi mükellefi, idari ve yargısal başvurular da bulunması durumunda yalnızca cezadan kurtulma olanağına sahip iken, uzlaşma başvurusunda bulunarak vergi aslından da kısmen veya tamamen kurtulma olanağına, kuramsal olarak kavuşabilmektedir.

c- Tarhiyatta, Bu Kanunun 116, 117 Ve 118'inci Maddelerinde Yazılı Vergi Hataları İle Bunun Dışında Her Türlü Maddi Hata Bulunması

1- Tarhiyatta Vergi Hatası Bulunması

Vergi Usul Kanunun 116'ncı maddesinde vergi hatası; "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirilmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınması" olarak tanımlanmış ve adı geçen kanunun 117 ve 118 inci maddelerinde de vergi hatasını oluşturan sırasıyla hesap hatalarını ve vergilendirme hataları tanımlanmıştır. Buna göre; matrah hataları, vergi miktarında hata, verginin mükerrer olması hali, hesap hatası; mükellefin şahsında, mükellefiyet mevzuda ve vergilendirme veya muafiyet döneminde yapılan hatalar ise, vergilendirme hatası sayılmaktadır.

Tarhiyatta, yukarıda tanımlanan türde, vergi hatası bulunması durumunda vergi mükellefinin Vergi Usul Kanunu vergi hatasıyla aynı bölümde bu vergi hatasının düzeltilmesi için idari ve yargısal yollara başvurma

olanağı tanımıştır. Mükellef, bu yollardan, duruma göre, birini veya her ikisini kullanabilir. Ortada, gerçekten, bir vergi hatası varsa, bu başvurusundan olumlu sonuç alınmasının kesin olduğunu da söylenebilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde kullanılacak özel yollar varken, Kanun koyucunun, ayrıca uzlaşma müessesinden yararlanma imkanını tanımamasının nedenini uzlaşma müessesinin gerekçesinde aramamız gerekir. Temelinde vergi hatasının, zaman ve emek harcanmasına gerek olmadan, mali yargı organlarının işlerini artırmadan ortaya çıkarılabilmesinin olanaklı kılma düşüncesi yatabilir. Fakat vergi hatasına neden olan işlem tabiatı gereği sakat olmasından kaynaklı olarak düzeltme yolları haricinde uzlaşma müessesinin kapsamına alınması hukuk sistematiğine göre uygun düşmemektedir. Çünkü ortada bir hata varsa doğrudan tarh olunan verginin hatalı kısmının (veya duruma göre tümünün) terkin edilmesi gerekir. Zaten Vergi Usul Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen yargısal başvuru yollarının amacı, bu sonucun sağlanmasıdır. Ve haliyle hiç kimse, hata içerdiğine inandığı bir vergiyi aynen ödeyerek, yalnızca, cezasından kurtulmayı düşünmez. Böyle bir durumda, ceza ile birlikte vergi aslından da kurtulmayı amaçlar. Bu nedenle de tarhiyatın vergi hatası içermesi veya mükellefçe böyle olduğuna inanılması durumunda, uzlaşma müessesesinin işletilmesi beklenilemez. Bu yüzden, uzlaşma başvurusunun da, mükellef ve ceza muhatapları için aynı sonucu sağlaması, bu müessesenin vergi hataları dolayısıyla işlerlik kazanabilmesi için zorunludur.

2- Tarhiyatta Vergi Hatası Sayılmayan Türde

Maddi Hata Bulunması

Tarhiyata vergi hatası sayılmayan türde maddi bir hatanın bulunması durumunda mükellefler süresi dahilinde yargısal başvuru yollarına başvurabilir veya uzlaşma müessesesinden yararlanabilir. Vergi Usul Kanununun vergi hatalarının düzeltilmesi amacıyla öngördüğü idari başvuru yolları sadece 116, 117 ve 118'inci maddelerince tanımlanan türdeki hatalar için geçerli olmaktadır. Dolayısıyla vergi hatası sayılmayan maddi hatalara getirilen uzlaşmadan yararlanma imkanı 116, 117 ve 118'inci maddelerinde tanımlanan vergi hatalarına da sağlanan haktan daha hukuksal temellere sahiptir.

Düzenlemede sözü edilen hatadan kasıt, Vergi Usul Kanunum 116, 117 ve 118'inci maddelerinde belirtilen hesap ve vergilendirme hataları dışında kalan, ancak verginin miktarını mükellef aleyhine etkileyen her türlü maddi hatadır. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere, uzlaşma olanağı yaratacak hatanın, her şeyden önce, maddi nitelikte olması gerekmektedir. Yani hatanın maddi niteliği, belge ve defterlerde veya verginin hesaplanması sırasında gerçekleştirilen işlem, yazı ve hesaplarda yapılmış bulunmasıyla anlaşılır. Bu nitelikte olmayan, örneğin, hukuki noktalara ilişkin bulunan hatalar için, 1'inci bent hükmüne dayanılarak uzlaşma başvurusunda bulunulamaz. Uzlaşma olanağı yaratabilmesi için, hatanın, ayrıca, vergi miktarını mükellef aleyhine olacak biçimde etkilemiş (artırmış) bulunması da gerekir.

d- Yargı Kararları İle İdarenin İhtilaf Konusu Olayda Görüş Farklılığının Olduğunun İleri Sürülmesi

Vergi incelemesi yapmaya veya ceza kesmeye yetkili olanların tarhiyatın ya da kesilen cezanın sebebi olarak kabul edilen bir durumun benzer olaylar sebebiyle verilen yargı kararlarında idarece başka yönde mütalaa edilmiş olabilir. Böyle durumda mükellef kendi durumuna benzer olaydaki ilgili yargı kararlarını dayanak göstermek suretiyle uzlaşma müessesesinden yararlanabilmektedir. Başka bir anlatımla; vergi idaresinin tarh veya ceza kesme işlemini tesis ederken dayandığı durum, benzer olaylar dolayısıyla, söz konusu kararlarda veya idarece (Maliye Bakanlığınca veya İçişleri Bakanlığınca) tesis edilen işlemlerde açıklanan görüşlere göre tarh ya da ceza kesme nedeni olarak kabul edilmemiş olabilir. VUK'nun Ek 1'inci maddesinin ilk fıkrasında, farklı görüş içeren yargı kararının hangi yargı düzenine mensup, hangi tür yargı yerince verilmiş olması gerektiği yolunda bir açıklık bulunmamaktadır. Bununla birlikte, verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarhi sebebiyle açılan davaları çözümleme görevi İdari Yargı Düzeni'ne mensup vergi mahkemelerine ait bulunduğundan, bu yargı kararlarının, vergi mahkemelerince veya bu mahkemelerin kararlarına karşı yapılan itiraz ve temyiz başvuruları dolayısıyla bölge idare mahkemeleri, Danıştay'ın vergi dava daireleri ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca verilen kararlar olduğunun düşünülmesi gerekir. Haliyle idari yargı yerlerince veya diğer mahkemelerce verilen kararlar uzlaşılabilmek için neden oluşturamaz. Aynı zamanda ilgili olayda dayanak gösterilen yargı kararının uzlaşma isteminde bulunulabilmesi için aynı zamanda kesin hüküm halini almış bulunması gerekir.

Dolayısıyla; bu yargı yerleri dışındaki idari yargı yerlerince veya diğer mahkemelerce verilen kararlardaki görüşlerle Maliye Bakanlığının (il özel idareleri ve belediyelere ait vergiler bakımından İçişleri Bakanlığının) dışındaki bakanlıkların, örneğin Adalet Bakanlığının görüşleri. bu anlamda uzlaşabilme nedeni değildir.

Yasal düzenlemede sözü edilen "ihtilaf konusu olay", tahakkuk edecek miktarında uzlaşmak istenilen verginin doğumuna neden olan olay değil; uzlaşmaya konu edilen verginin tarihine neden olayın benzeri olaydır. Bu benzer olaylar Maliye Bakanlığından veya İçişleri Bakanlığından çıkarılmış genel tebliğ, genelge, iç genelge ve mukteza gibi metinlerde açıklanmış olabilir.

Uzlaşma koşulları ile ilgili olarak yapmış olduğumuz açıklamalardan anlaşılacağı üzere, durumlardan bir kısmı, uzlaşmaya konu edilen vergi ve vergi cezalarına ait işlem de var olan hukuka aykırılık hallerini oluşturmakta ve hukukun genel müeyyideleri tarafından zaten korunmaktadırlar. Örneğin; tarhiyatta vergi hatası olarak nitelendirilebilecek türde hata yapılması durumu hukuka aykırı bir işlemdir. Diğer bir kısmı ise, tarh ya da ceza kesme işleminin iptalini sağlayacak nitelikte bir hukuka aykırılık oluşturmayan, fakat iyi niyetli vergi mükelleflerinin ellerinde olmayan nedenlerle hak etmedikleri vergi yüküne veya vergi cezasına katlanmaları sonucunu yaratan durumlardır. Karşılaştırılma yapıldığında bu nedenlerle uzlaşma isteminde bulunma hakkı, uzlaşma müessesesinin ana felsefesine daha uygun gözükmektedir.

Ancak VUK'un EK 1. maddesinde sayılan şartların oldukça geniş kapsamlı olması ve idarenin mükellefin iddialarının aksini ispatlama imkanı bulunmaması nedeniyle bütün tarhiyatlar için uzlaşma talebi mümkün görülmektedir. Bu durum ise sosyal ve ekonomik hayatı çok yakından ilgilendiren, hassasiyet gösterilmesi gereken vergi toplama işinde evrensel olarak uyulması gereken modern vergilendirme ilkelerinden sapmayı göstermektedir. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisi yasamaya verilmiş olup yasama vergi toplamayla ilgili tasarruflarında hakkaniyet ilkesini göz önünde bulundurarak adaletli olmak zorundadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma talebinde bulunabilmek için gerekli şartlar

Tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili düzenlemelerde, uzlaşmanın konusunun belirlenmesi ile yetinilmemiştir; ayrıca, idarenin vergi mükellefi veya ceza muhatabının uzlaşma talebini kabul, yani uzlaşabilme koşulları da gösterilmiştir. Söz konusu uzlaşabilme koşulları, Ek

1 'inci maddede sayılmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili yasal ve idari düzenlemelerde ise, tam aksine, bu konuda bir sınırlama getirilmemiştir. Bunun sonucu olarak; uzlaşma talebinde bulunan vergi mükellefi veya olası ceza muhatabı, bu talebine herhangi bir maddede veya hukuka aykırılık nedeni göstermek zorunda değildir. Aynı şekilde; idare de, uzlaşma talebini kabul için, bir takım maddi ve hukuki nedenlerin gerçekleşmiş olması koşuluyla bağlı değildir. Dolayısıyla; tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden farklı olarak, tam bir serbesti ve karşılıklı görüşme yoluyla pazarlık ortamında cereyan etmektedir.

Vergi yükü önünde, eşitlik ve vergilendirmede adalet ilkeleri bakımından tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine göre daha eleştirilere açık bir uygulamadır.

Hukuk devleti, devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olduğu, kişilerin hukuki güvenliğe sahip olduğu devlet olarak tanımlanabilir. Hukuk devleti anlayışı; modern demokratik toplumlarda her konuda hukukun egemen olmasını, ülkede yürürlükte olan hukuk kurallarının sadece bireyler tarafından değil yönetim tarafından da uymasını gerektirir. Türkiye Cumhuriyeti de 1982 Anayasası'nın 2 inci maddesine göre sosyal bir hukuk devletidir. Hukuk devletinin niteliklerini sınırlayarak sıralamak mümkün olmamakla birlikte biz konumuz itibarıyla "yasaların genelliği ilkesi" ve "yasa önünde eşitlik ilkesini" vergilendirme açısından irdedeceğiz.

Yasaların genel olması, benzer durumların aynı çözümlere bağlanması demektir. Yasa önünde eşitlik ise yasaların herkese, toplum içindeki yeri, ekonomik gücü, toplumsal kökeni ne olursa olsun herhangi bir ayırım yapılmadan uygulanmasıdır. Bu her iki ilke de Anayasamızın 10 uncu maddesinde yer bulmaktadır.

"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

Anayasamızda Vergi ödevi başlıklı 73 üncü maddesinde geçen ifadelerde vergilerin yasallığı ve genel-

liği ve de "mali gücüne göre" ifadesiyle vergilendirmede eşitlik ilkesi anayasamız tarafından hüküm altına alınarak vergileme tekniğinin ana niteliklerini belirlenmiştir.

Vergilendirmede genellik ilkesi bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Anayasanın 10 uncu maddesine göre de vergi yasaları genel nitelikte olması gerekir. Eşitlik ilkesi ise yatay ve dikey adalet ayrımıyla ortaya konulur. Bu ayrıma göre tanımlanırsa eşitlik, benzer durumlara sahip kişilerin eşit işleme tabi tutulması, farklı durumlarda bulunana kişilerin farklı işlem yapılması demektir. Yasa koyucu eşitlik ilkesine tercihlerine göre istisnalar getirebilmektedir. Fakat bu tasarruflar toplumun sosyal, ekonomik, kültürel olarak gelişmesine, daha fazla refah içinde yaşamasına dönük olmalıdır. Örneğin ekonomik kalkınmaya yönelik yatırımlar ve ihracatı teşvik için getirilen düzenlemeler eşitlik ilkesinden sapmış olsa bile Anayasanın diğer hükümlerinde(1982 Anayasası Planlama başlıklı 166 ıncı madde) öngörülen amaçların gerçekleşmesini hedef almıştır. Ek olarak Anayasamızın Madde 45-Tarım hayvancılık ve bu üretim dallarında çalışanların korunması, Madde 64-Sanatın ve sanatçının korunması, Madde 170- Orman köylüsünün korunması, Madde 173- Esnaf ve sanatkarların korunması gibi maddelerine istinaden tasarruflarda bu kapsama girer. Yani yaratılan eşitsizliğin kaynağı kamu yararının gözetilmesi ve tesis edilmesidir.

Tüm bunlardan yola çıkarak hukuk devletlerinde vergilendirme de genellik, eşitlik, belirlilik, hukuki güvenlik ilkeleri esnetilmemeli; eğer bu ilkelerden sapmalar gösterilmişse de sapmaların ana kaynağı kamu yararı olup bir takım nesnel standartlara bağlanmalıdır. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar herkese genel, eşit olmalı; keyfiyetten uzak, belirli standartlara bağlı; önceden hangi hukuk kurallarının uygulanacağı bilinmesi gerekmektedir. Bu özellikler hukuk devletinin olmazsa olmaz kuralları olup ana felsefesinden kaynaklanmaktadır.

İyi bir vergi sistemi tüm bunları teoride ve pratikte işleme koyan, takdir hakkını azaltan; kamu yararının doğru şekilde gözeterek vergide adaleti sağlayan sistemdir. Bunları içselleştirerek hukuk devleti tam olarak gerçekleştirilir, görevini yerine getirir.

Uzlaşma müessesinde V.U.K. madde 376 da olduğu gibi genel ve belirli bir kurala oturtulmadan vergi cezalarına ilişkin uzlaşma komisyonlarına verilen geniş takdir hakkı cezaların ana mantığını sakatlamakta suç ve ceza teorisini evrensel ilkelerine aykırılık göstermektedir. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir. Cezaların uygulamaya ko-

nulmasıyla kamu menfaati yeniden tesis edilmiş olur. Cezaların genel ve özel amaçları arasında yer alan ıslah etme, caydırıcılık ve kamu yararını tesis etme amaçlarını gütmeleri için onların herkese eşit ve esnetilmeden uygulanması gerekir. Korunan menfaat kamu yararıdır.

Ancak; getirilen ve bizimde irdelemeye çalıştığımız tüm bu unsurlara rağmen, tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşma müessesesinin varlığını yadsımak için yeterli değildir. Ekonomik hayatın sürekli değişmesi, giderek karmaşıklaşması ve yeni uygulamaların, iş yapma biçimlerinin ortaya çıkması nedeniyle vergi kanunlarının ekonomik hayatın işleyişine nüfuz edememesinden dolayı vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların süratli ve kamu vicdanını sarsmadan çözülmesi için bu tür müesseseler günümüz devletleri için gereklidir.

Ülkelerde uygulanan uzlaşma müessesesi kendi içerisinde farklılık gösterse de ana ilkeler bakımından varlık nedenleri aynıdır. Aşağıda Amerika Birleşik Devletleri'nde federal vergileme sistemine göre uzlaşma müessesesi genel hatlarıyla anlatılarak ülkemizdeki uygulamaya ışık tutması açısından yararlı olacaktır.

Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi*

IRS (İç Gelir İdaresi) uzlaşma politikasına göre uzlaşmanın amacı muhtemel tahsil edilebilir azami tutarın mümkün olan en kısa zamanda ve devlete en az maliyette tahsil edilmesiyle birlikte mükellefe gelecek için yeni, taze bir başlangıç imkanı verilmesidir. Kamu menfaatini azamiye çıkarmak esas hedeftir.

Uzlaşma müessesesinin içeriği geniş tutularak tarh ile ilgili başvuru hakkının yanında tahsilat aşamasında da başvuru hakkı tanınmış olup uzlaşmaya başvurabilmek için aşağıda yazılı şartların tek tek ya da birlikte var olması gerekmektedir.

1. Borçta şüphe: Uzlaşmaya konu vergi alacağının şüpheli olmasıdır. Diğer bir ifade ile mükellef borcun haksız ve yasal olmadığını iddia etmektedir. Bu durum mükellefin uzlaşmaya konu beyannamelerinin ve cezaya ilişkin belgelerinin yeniden incelenmesini gerektirir.

*Bu bölüm Vergi Dünyası Dergisinin Haziran 1996 sayısında H. Aksoy tarafından yazılan makaleden özetlenmiştir.

2. Tahsilatta şüphe; Bu durum borçta herhangi bir şüphenin olmaması fakat mükellefin ödeme gücünün tüm borcu ödemeye yetmemesidir. Mükellef borcun haklı ve yasal olduğunu kabul etmekle beraber borcun tamamını ödemekten aciz olduğunu iddia etmektedir.

Uzlaşmanın konusuna vergi ve vergiye ilişkin her türlü parasal ceza ve faizler girmektedir. Uzlaşmanın kapsamına girmeyen vergisel suçlar olup bunlar kısaca uyuşturucu ve kaçakçılıkla ilgili suçlardır.

Mükellef uzlaşma teklifini gerekli görülen formların doldurmasıyla talep eder. Bu formlardan IRS ve mükellef uzlaşmaya ilişkin iki önemli hususu değerlendirir. Bu hususlardan ilki vergi borcuna karşılık mükellefin toplam malvarlığının gerçek değerinin tesbit edilmesi ikincisi ise vergi borcuna karşılık gerekli zorunlu ve yasal indirimler (gündelik zorunlu gider karşılıkları, vergi borcuna önceliği olan borçlar vb.) yapıldıktan sonra mükellefin aylık ödeme gücünün altmış aylık bir süre (azami taksit süresi) için hesaplanmasıdır.

Uzlaşma teklifinin reddedilmesi herhangi bir yargısal denetime tabi olmayıp, aşağıdaki hallerin herhangi birinin varlığında IRS teklifi reddeder.

1- Borçlu mükellefin federal borcu ödeyebilecek tutarda malvarlığının olduğunun tespit edilmesi,

2- Borca ve borçlunun varlık ve gelir durumuna oranla çok düşük teklifler sunulması,

3- Uzlaşma teklifi dışında kalan dönemlere ait beyan ve ödeme mükellefiyetlerinde eksiklik bulunması,

4- Mükellefin daha önce belirtilen mali tabloları, formları ve IRS görevlisinin istediği diğer bilgileri vermeyi reddetmesi,

5- Devletin kabul etmemesi ya da ilgi alanı dışında bırakılması gerektiği şeklinde kamu inancı taşıyan bir uzlaşma teklifi.

Genel kural olarak uzlaşılan miktarın bir defada ödenmesi gerekse de taksitli ödeme de yapılabilir. Uzlaşılan miktarın mümkün olduğunca en kısa zamanda ödenmesi esastır. Hiç bir durumda taksitle ödeme süresi altmış ayı aşamaz. Mükellefin yaşı, gelir kapasitesi, sağlık durumu, eğitimi ile borç ve teklif edilen tutar gibi değişkenler de dikkate alınarak azami tahsilat hedeflenmektedir.

İç Gelir İdaresi Kanunu'na göre IRS uzlaşılan miktarlara ilişkin gerekli kayıtları kaydetme ve bu kayıtları kamunun bilgi ve başvurusuna açık tutma yükümlülüğü getirmektedir.

Yukarıdaki bölümlerde detaylı şekilde irdelenerek açıklanan hususlar ve getirilen eleştiriler göz önünde tutulduğunda, Uzlaşma müessesesi gelişen sosyal ve ekonomik ortamda gerekli bir kurumdur. Yapılması gereken uzlaşma müessesesini yok saymak değil, getirecek bir takım standartlar ve daha ayrıntılı şartlarla hukuk devleti ilkeleri çerçevesinde kamu yararı önceliği gözeterek daha işler hale getirmektir. Hatta kamu yararını azamiye çıkartmak için getirilen tüm endişeleri standartlar getirip ortadan kaldırıldığında uzlaşma

müessesinin kapsamı genişletilerek vergi borcunu ödeme güçlüğü çeken mükelleflerin ekonomik durumları detaylı şekilde analiz edildikten sonra vergi borçlarını yapılandıran bir hale getirilebilir. En hassasiyet gösterilmesi gereken ve Türkiye'deki cari dönemde ilgili kanunlara göre uygulanan uzlaşma müessesesine ivedi şekilde eklenmesi gereken konu, uzlaşma kararların kamunun bilgisine sunularak idari davranışın şeffaflığını sağlamaktır. Bu hassasiyet, 21. yüzyıl modern devlet anlayışının getirdiği bir zorunluluktur. Mükelleflerle idarenin uzlaşmaya vararak çıkan her türlü sonuç gerekli kayıtlarla birlikte kamunun bilgisine sunulması idarenin davranışı şeffaflaştırarak idarenin takdir hakkını vatandaşlar tarafından denetlenebilir kılacaktır ve günümüzde daha fazla yararlanmamız gereken önemli bir kurumuna getirilen eleştirileri yersiz hale getirecektir. Ayrıca işleyişin standartlara bağlanmasıyla benzer durumlarda benzer sonuçların ortaya çıkması sağlanarak hem idarenin davranışı "tutarlı" olacak hem de "vergilemede adalet ilkesi" zedelenmeyecektir.

Yararlanılan kaynaklar

1- 1982 Anayasası

2- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

3- www.tbmm.gov.tr

4- 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma yönetmeliği

5- 03.02. 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma yönetmeliği

6- GÖZÜBÜYÜK Şeref, Anayasa Hukuku 9. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara

7- CANDAN Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Yaklaşım Yayınları, Ocak 2001- ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ocak 2005

9- ÖZYER Ali Mehmet, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Hesap Uzmanları Derneği, 2. Baskı, Ocak 2003

10- ÖNCEL Mualla, ÇAĞAN Nami, KUMRULU Ahmet, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 7. Baskı, Ankara 1999

11- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, 2005

12- AKSOY H. , Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma müessesesi, Vergi Dünyası, Haziran 1996