

AŞAMALI UYUM MODELİ

PHASED COMPLIANCE MODEL



Necmettin GÜNDÜZ*

ÖZ

Vergisel uyumsuzlukların sona erdirilmesine ilişkin vergi mevzuatımızda yer alan düzenlemelerin yeterli etkinlikten uzak olmaları, bu müesseselerin bir bütün halinde göz önüne alınmasını ve vergiye uyum için gerekli olduğu düşünülen düzenlemelerin vergi mevzuatımıza girmesine neden olmuştur. Bu kapsamda 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la vergi mevzuatımıza aşamalı uyum düzenlemeleri olarak adlandırabileceğimiz müesseseler girmiştir. Bir model olarak tasarlanan aşamalı uyum düzenlemeleri, mükelleflerin vergiye uyumunu ve tahsilatı artıracığı, idarenin iş yükünü azaltmak suretiyle de kamu hazinesine sürdürülebilir bir gelir kaynağı yaratacağı düşüncesinden yola çıkılarak düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergiye Uyum, İzaha Davet, Cezada İndirim, Uzlaşma, Kanun Yolundan Vazgeçme.

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, H25.

ABSTRACT

The fact that the regulations in our tax legislation regarding the elimination of tax disputes are not effective enough has caused these institutions to be taken into consideration as a whole and the regulations considered necessary for tax compliance have entered into our tax legislation. In this context , with the Law No:7193 which made Amendments on Digital Service Law, Decree Law No:375 and certain laws were adopted on 21.11.2019, and institutions that we can call as phased compliance arrangements entered into our tax legislation. The phased compliance arrangements designed as a model are based on the idea that taxpayers will increase tax compliance and collection and that the administration will create a sustainable income source for the public treasury by reducing the workload of the administration.

Keywords: Tax Compliance, Invitation to Disclosure, Discount on Punishment, Reconciliation, Waving the Right to Appeal.

Jel Classification Codes: H20, H25.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, necmettin.gunduz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-1749-3724.
Gündüz, N. (Aralık 2019). Aşamalı Uyum Modeli, *Vergi Raporu*, 243, (50-64).

GİRİŞ

7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamele Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla¹ vergi mevzuatımızda yapılan düzenlemelerin bir kısmı mükelleflerin vergiye uyumunu artırma amacını gütmektedir.

Vergi ihtilaflarının sonuçlandırılmasının idari aşamadan başlayıp yargı aşamasının tamamlanmasına kadar uzun yıllar alması, bu durumun hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını önleyici bir unsur olarak ortaya çıkması vergiye uyum düzenlemelerinin ihdas edilmesine/revize edilmesine neden olmuştur. Bu kapsamda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu aşamalı şekilde öngörülen müesseseler aracılığıyla artırmak suretiyle vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkması muhtemel ihtilafların en aza indirgenmesini amaçlamaktadır.

Aşamalı uyum modeli olarak adlandırabileceğimiz vergiye uyum düzenlemeleri 7193 sayılı Kanunun 25 ila 29'uncu maddeleri arasında düzenlenen izaha davet, cezada indirim, kanun yolundan vazgeçme ve uzlaşma müesseselerinden ibarettir. Bir bütün halinde değerlendirildiğinde sayılan düzenlemelerin mükelleflerin vergi incelemesine başlamadan önce, vergi incelemesi sırasında, vergi incelemesi sonrasında ve yargı aşamasında olmak üzere her aşamada vergiye uyum sağlamalarına olanak verdiği görülecektir. Bu nedenle söz konusu düzenlemelerin tamamını aşamalı uyum modeli olarak adlandırmak yanlış olmayacaktır.

Aşamalı uyum modeli ile mükelleflerin vergiye uyumu aşamalı şekilde öngörülen müesseseler aracılığıyla artırılmak suretiyle;

- Vergi İdaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkması muhtemel ihtilafların en aza indirgenmesi,

- Denetim alanındaki sınırlı insan kaynağının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması,
- İhtilafa konu vergi ve cezaların ödenmesine bağlı olarak tahsilatta etkinlik sağlanması, amaçlanmaktadır.

1- VERGİYE UYUMUN AŞAMALARI

1.1- Birinci Aşama: Vergi İncelemesi Öncesi Uyum

Aşamalı uyum modelinin birinci aşaması, vergi incelemesine başlanılmadan önce verilecek düzeltme beyannamesi (kanuni süresinden sonra) ve izaha davet müessesesi olmak üzere iki ayaktan oluşmaktadır.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannamelerinde kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır. Kesilen bu ceza hem cezada indirim müessesesi hem de uzlaşma müessesesi kapsamında olup, bu müesseselerden yararlanılması durumunda ödenecek ceza tutarı çok cüzi tutarlara inmektedir. Kendiliğinden verilen beyannamelere dava açma imkanı bulunmadığından (ihtirazi kayıtla verilenler hariç olmak üzere) mükelleflerin vergi incelemesine başlanılmadan önce verecekleri düzeltme beyannameleri için uzlaşma ve cezada indirim müessesesini seçme imkanları bulunmaktadır. Vergi aslı beyana dayalı tarihyattan kaynaklandığı için uzlaşmaya girmeyen bu durumda mükellefler açısından avantajlı yöntem şüphesiz ki yine de uzlaşmadır. Zira cezada indirim müessesesinde bulunan ödeme şartı uzlaşma için öngörülmemiştir. Buna ilaveten uygulamada uzlaşmalarda vazgeçilen ceza miktarı cezada indirim müessesinde vazgeçilenden daha fazladır.

¹ Söz konusu kanun düzenlemesi çalışmamızın tamamlandığı tarih itibarıyla yayımlanmamıştır.

Kanuni süresi geçtikten sonra fakat vergi incelemesine başlanılmadan önce verilen vergi beyannamelerinde cezada indirim için uzlaşmanın seçilmesi mükellefler açısından avantajlı olmakla birlikte vergi idaresi açısından tahsilatta etkinliğin zedelenmesi sonucu doğurduğundan olumsuz bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Mevcut durum bu şekilde olmakla birlikte 7193 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesine eklenen (2) numaralı bent hükmü gereği düzeltme beyannamesi verilmesi nedeniyle kesilen %50 oranındaki ceza için mükellefin uzlaşmaya girmesi ve uzlaşılan tutarın mezkûr bent hükmündeki süre içerisinde ödemesi durumunda, uzlaşılan ceza tutarı üzerinden ilave %25 oranında indirim yapılacaktır. Uzlaşma sonucu uzlaşılan cezalar ile vergi aslının kanunda belirtilen süre içerisinde ödemesi durumunda yapılacak söz konusu indirim ile uzlaşılan vergi ve cezaların ödenmesi teşvik edilmekte ve böylece tahsilatta etkinliğin artırılması hedeflenmektedir.

Aşamalı uyum modelinin birinci aşamasının diğer ayağı ise izaha davet müessesidir. Vergi ihtilaflarının vergi incelemesi öncesi sonuçlandırılması için 6728 sayılı Kanunla getirilen izaha davet müessesesi bünyesinde barındırdığı birçok uygulama sorunu nedeniyle maalesef işlerlik kazanamamıştır. Bu sorunun ortadan kaldırılması amacıyla izaha davet müessesinin yer aldığı Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesi 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 7193 sayılı Kanunla revize edilmiştir. Söz konusu maddenin son hali aşağıdaki gibidir:

"MADDE 370- a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanun'un 371'inci

maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

1. *Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.*
2. *Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemelerin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.*
- b) *(a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükellef-*

lere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespite ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanun'un 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yenden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

- c) *Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitinin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

Revize edilmiş hali ile daha etkin bir şekilde kullanılacağına inandığımız izaha davet müessesini yakından incelediğimizde değişiklik öncesi halinde olduğu gibi izaha davet edilen mükelleflerin izahatının komisyon tarafından yeterli görülmesi halinde incelemeye ve takdir komisyonuna sevk edilmeyeceği, izahatının yeterli görülmemesi halinde ise gerekli düzeltmeleri yapmak

koşuluyla ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında vergi ziyai cezası kesileceği hüküm altına alınmaktadır. Bununla birlikte 7193 sayılı Kanunla birlikte bahse konu müessesede aşağıdaki yenilikler karşımıza çıkmaktadır:

- İzaha davet düzenlemesinin revize edilmiş halinde de, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilmektedir. Bununla birlikte revize edilmiş müessesede sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitler açısından izaha davet edilme uygulaması terkedilmiş olup, bunun yerine nezdinde bu şekilde tespit yapılan mükelleflerin yazı ile gönüllü uyuma davet edilmesi benimsenmiştir. Özellikle iade incelemelerinde sıklıkla başvuru mükelleflere yazı gönderilmek suretiyle beyanlarının düzeltilmesine yönelik vergi idaresi uygulamasının bir benzeri anılan düzenlemede vücut bulmuştur. Bu düzenleme ile izaha davet komisyonlarının sahte belge kullanma ön tespitleri nedeniyle ortaya çıkan ağır iş yükleri hafifletilmiş olup, komisyonlara izaha davet kapsamına girebilecek diğer ön tespitlere ağırlık verme imkânı getirilmiştir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma incelemelerinin yapısı ve toplam vergi incelemeleri içerisindeki payı düşünüldüğünde söz konusu düzenlemenin gayet mantıklı olduğu anlaşılacaktır. Şöyle ki; bu incelemelere ilişkin ön tespitlerin dayanağını Vergi Tekniği Raporları oluşturduğundan, mevcut uygulamada izaha davet komisyonlarının bu ön tespitlerle ilgili olarak sahte veya muhteviyatı itibarıyla

yanıltıcı belgenin kullanılmadığı yönünde bir değerlendirme imkânları bulunmamaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin bu tespitlerle ilgili olarak izaha davet komisyonlarına izahat vermelerinin pratikte bir anlamı da bulunmamaktadır. Ayrıca mükelleflerin yazı ile komisyona izahat vermek üzere davet edilmesi, komisyonda izahatlarının alınması gibi ortalama üç ay süren bir izaha davet süreci göz önüne alındığında, söz konusu müessesenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma ön tespitleri yönünden hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından etkinliği olmayan ve verimsiz bir müesseseye dönüştüğü görülecektir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma ön tespitleri için çektiğimiz bu fotoğraf dikkate alındığında, bahse konu ön tespitlerin izaha davet komisyonlarının görev tanımından çıkarılarak yazı suretiyle mükelleflerin gönüllü uyuma davet edilmesinin hem izaha davet komisyonlarının etkinliğinin artırılmasına hem de işlem maliyetlerinin (mükellef açısından da idare açısından da) azaltılmasına katkı sağlayacağını tahmin etmekteyiz.

- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma ön tespitleri ile ilgili olarak 7193 sayılı Kanunla getirilen bir başka önemli değişiklik gönüllü uyuma davet edilebilecek sahte belge tutarına ilişkindir. Şöyle ki; mevcut uygulamada sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan belge tutarının her bir belge itibarıyla 2019 yılı için 70.000 Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilmektedir. İzaha davet için söz konusu iki şartın bir arada aranması uygulamada bir takım mağduriyetlere yol

açmaktadır. Özellikle küçük mükelleflerde bilmeden kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının her bir belge itibarıyla 70.000 TL'yi aşmadığı fakat işletmenin hacmi göz önüne alındığında ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının % 5'ini aştığı durumlarla sıklıkla karşılanmaktadır. Örneğin 2019 takvim yılında toplam mal ve hizmet alış tutarı 100.000 TL olan bir mükellefin 7.000 TL tutarındaki bilmeden sahte belge kullanması durumunda izaha davet uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan toplam mal ve hizmet alış tutarı 10.000.000 TL olan bir mükellefin izaha davet kapsamına girecek sahte belge tutarı her bir belge itibarıyla 70.000 TL'yi aşmamak koşuluyla toplamda 500.000 TL'dir. İfade ettiğimiz bu uygulama sorunu yapılan değişiklikle giderilmeye çalışılmış olup, bu kapsamda anılan şartlardan "her bir belge itibarıyla 70.000 TL'yi geçmeme" şartı "100.000 TL'yi geçmeme" şeklinde değiştirilmiştir. Buna ilaveten madde metnindeki "ve" ifadesi "veya" şeklinde değiştirilerek iki şartın birlikte sağlanması zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır. Yeni uygulamada 100.000 TL'ye kadar sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler, belge sınırı olmaksızın gönüllü uyum kapsamına girebilecektir. 100.000 TL'yi aşan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımları ise ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması koşuluyla yine gönüllü uyuma davet edilebilecektir.

- İzaha davet müessesinde yapılan bir başka değişiklik, gönüllü uyuma davet edilebilecek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımlarının uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmasıdır. Gönüllü uyuma davet edilebilecek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımları uzlaşma

kapsamı dışına çıkarılarak mükelleflerin basiretli tacir ilkesine aykırı davranışlarından kaynaklı ortaya çıkan vergi kaybının mükelleflere olan maliyeti arttırılmak istenmiştir. Mevcut uygulamada sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler nedeniyle ziyaa uğratılan vergiler ve bu vergiler üzerinden kesilen cezalar uzlaşma kapsamına girdiğinden mükellefler açısından cezai müeyyidelerin yeterince caydırıcı olmadığı görülmektedir.

- İzaha davet müessesinin sürelerle ilişkin uygulama sorunları 7193 sayılı Kanunla ortadan kaldırılmıştır. Mezkur Kanun öncesi uygulamada mükellefler kendilerine izaha davet yazısı tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde izahat vermekteydiler. Komisyonlar tarafından kendilerine yapılan izahatin değerlendirme süresi 10 gün olup, bu değerlendirme sonucunda izahatin yeterli görülmemesi durumunda mükelleflerin izahata bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerini vermesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanını tamamlaması veya düzeltmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerini ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödemeleri gerekmektedir. Dolayısıyla izah komisyonu tarafından 10'uncu günde değerlendirmesi olumsuz yönde yapılan bir izahat ile ilgili olarak mükellefin beyanlarını düzeltmesi ve ödeme yükümlülüğünü yerine getirmesi için kalan süre 5 gün olmaktadır. Ancak mükellefe söz konusu değerlendirilmenin Kanun'un 93 ve müteakip maddeleri kapsamında tebliğ edileceği göz önüne alındığında kalan bu 5 günlük sürenin uygulamada büyük sorunlar yarattığı görülmüştür. Sürelere ilişkin ifade ettiğimiz

bu sorunun ortadan kaldırılması amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde yapılan değişiklik ile izaha davet edilenlerin izahata bulunma süreleri ile beyanname verme ve ödeme süreleri 15 günden 30 güne çıkarılmıştır. Ayrıca mükelleflerin izahatlarının yerinde görülmediği durumlarda beyanname verme ve ödeme yükümlülüğü "izahata bulunma tarihi" yerine "değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten" itibaren başlatılmak suretiyle mükelleflere yükümlülüklerini sağlıklı bir şekilde yerine getirme imkânı tanınmıştır.

- İzaha davet komisyonları tarafından yeterli ve sağlıklı bir değerlendirmenin yapılabilmesi için 370'inci maddenin son fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yapılan izahın değerlendirme süresini belirleme noktasında yetki tanınmıştır. Bahse konu yetki ifadesi ile mevcut uygulamada yetersizliği ile dikkat çeken 10 günlük değerlendirme süresinin değiştirilmesinin hedeflendiğini tahmin etmekteyiz.

İzaha davet müessesinde 7193 sayılı Kanunla yapılan yukarıda bahsettiğimiz değişiklikler şüphesiz ki bu müessesenin daha etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayacaktır. Ancak bu durumun sağlanması için söz konusu değişikliklere ilaveten 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu ile belirlenmiş konu sınırlamasının ortadan kaldırılması ve izaha davet müessesesinin konu sınırlaması olmaksızın uygulanması gerekmektedir. Mevcut uygulamada anılan Tebliğ ile getirilen 16 konu başlığından sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge dışındakilerin izaha davet edilmesi hali hazırda çok sınırlıdır. Bu durumun nedeni konu başlığına giren tüm mükelleflerin izaha davet edilmelerinin Tebliğ düzenlemesi ile zorunlu hale getirilmiş olmasıdır. Vergi idaresinin elini kolunu bağlayan bu yaklaşım nedeniyle izaha davet kapsamına girmekle birlikte bilgi, belge ve konu itibarıyla değerlendirildiğinde ancak bir vergi ince-

lemesi ile çözülebilecek bir konu için mükellefin izaha davet edilme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan çok kısa sürede tespit edilecek bir vergi kayıp kaçağı (örneğin beyan edilmemiş off shore faiz geliri) izaha davet kapsamına girmemekte, mükellefler bu basit tespit nedeniyle vergi incelemesine girebilmektedir. Kanaatimizce izaha davet düzenlemesinin kanun lafzına aykırı olan konu sınırlaması ve belirlenen konularda izaha davet edilme zorunluluğuna ilişkin yaklaşımın terkedilmesi halinde bu müessese daha etkin ve verimli şekilde kullanılacaktır. Böylece mükellefler ile idare arasındaki uyuşmazlıkların en aza indirilmesi ve uyuşmazlığın en kısa sürede neticelendirilmesi sağlanabilecek, denetim alanındaki sınırlı insan kaynağının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması mümkün olabilecek ve ihtilafa konu vergi ve cezaların ödenmesine bağlı olarak tahsilatta etkinlik artacaktır.

1.2- İkinci Aşama: Vergi İncelemesi Sırasında Uyum

Aşamalı uyumun ikinci aşamasını vergi incelemesi sırasında verilecek düzeltme beyannamesi ile uyum oluşturmaktadır. Bilindiği üzere mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra da beyanname verme hakları bulunmaktadır. Bu kapsamda uygulamada alacak faizi, sahte belge kullanma gibi spesifik tespitlerle ilgili vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin düzeltme beyannamesi verdiği durumlarla karşılaşmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin son fıkrasının mefhum-u muhalifi gereği verilecek düzeltme beyannamelerinde hesaplanan vergiler üzerinden bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir. Zira vergi incelemesi sırasında verilecek düzeltme beyannamesi nitelik itibarıyla kanuni süresinden sonra verilen beyanname olup, Kanun'un 30'uncu maddesi gereği re'sen tarh nedenidir. Diğer taraftan vergi incelemesi sırasında düzeltme beyanna-

mesi verilmesinin vergi incelemesine bir etkisi bulunmamaktadır. Vergi incelemesine yetkililer Vergi İnceleme Raporlarında re'sen veya ikmalen tarh edecekleri vergi ve cezaların tutarını belirlerken bu düzeltme beyannamelerini de dikkate alacaklardır.

Vergi incelemesi sırasında düzeltme beyannamesinin vergi inceleme sonucuna etkisi bulunmamakla birlikte uygulamada vergi inceleme sürelerinin uzunluğu mükelleflerin ödeyecekleri gecikme faizi yükünü arttırmaktadır. Böyle bir durumda zaten sonucu belli olan vergi inceleme tespitlerine ilişkin gecikme faiz yükünün artması adına mükellefler düzeltme beyannamesi verebilmektedirler. Ancak bu şekilde hareket eden mükellef sayısının az olduğunu söylemekte yarar vardır.

Mükelleflerin özellikle alacak faizi, sahte belge kullanma gibi tespit kaynaklı vergi incelemeleri sırasında da düzeltme beyannamesi vermek suretiyle hem vergiye uyumun artırılması hemde tahsilatta etkinliğin sağlanması adına 7193 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde değişiklik yapılmıştır. Değişiklik sonrası bahse konu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

"Mükellef veya vergi sorumlusu;

- 1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,*
- 2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i, indirilir."*

Hali hazırda 376'ncı madde uygulamasında vergi ziyai cezalarında ilk seferde %50 müteakip cezalarda 1/3 oranında indirim uygulanmaktadır. Mükellefler açısından cazibesi sınırlı olan bu müessese 7193 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında mükellef lehine daha avantajlı hale getirilmiştir. Söz konusu değişiklik sonrası mükelleflere, düzeltme beyannamesi üzerinden tarh edilecek vergiye ilişkin vergi ziyai cezasının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeme yapmaları kaydıyla, vergi ziyai cezalarında ilk defa işlenip işlenmediğine bakılmaksızın indirim oranı %50 olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan 7193 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesine eklenen (2) numaralı bent hükmü uyarınca mükelleflerin vergi incelemesi sırasında verecekleri düzeltme beyannameleri üzerinden kesilecek vergi ziyai cezası için uzlaşma müessesesini tercih etmesi durumunda, uzlaşılacak vergi ziyai cezasının %75'ini, Kanun'un ek 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri² içinde ödemeleri halinde üzerinde uzlaşılacak cezanın %25'i indirilecektir.

7193 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sonucu cezada indirim müessesesinde fiilin işleniş sayısına bakılmaması ve uzlaşma müessesesinde ödemeye bağlı olarak vergi ziyai cezalarında indirim yapılması mükelleflerin ödeme yapmasını teşvik etmektedir. Böylece tahsilatta etkinlik artırılabilecektir.

1.3- Üçüncü Aşama: Vergi İncelemesi Sonrası Uyum

Aşamalı uyumun üçüncü aşamasını vergi incelemesi sonrası uyum oluşturmaktadır. Bilindiği üzere vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi incelemesi raporlarında tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için mükelleflerin dava açma dışında "uzlaşma" ve "cezada indirim" olmak üzere olmak üzere iki seçimlik hakkı bulunmaktadır. Bir önceki bölümde de kısaca bahsettiğimiz cezada indirim müessesesinin mevcut haline göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi halinde:

- Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı indirilmektedir.

Diğer taraftan vergi incelemesi sonucu tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının³ tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya mezkûr Kanun'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile ida-

² Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir.

³ Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariçtir.

renin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, mükellefler mezkûr Kanun'un ek 1 (tarhiyat sonrası uzlaşma) ve ek 11 (tarhiyat öncesi uzlaşma) maddeleri kapsamında vergi idaresi ile uzlaşabilmektedir.

Uzlaşma müessesinde yapılacak indirim tutarı cezada indirim müessesesi gibi kanunen belirlenmemiş olup, bu konuda vergi idaresine inisiyatif tanınmıştır. Bu inisiyatif çerçevesinde vergi idaresi tarafından uzlaşma indirim oranları cezada indirim oranlarına nazaran daha yüksek

belirlenmektedir. Ayrıca uzlaşmada cezada indirimin aksine müesseseden yararlanılması için ödeme şartı bulunmamaktadır. Bunun sonucunda mükellefler vergi incelemesi sonucu tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin olarak genellikle cezada indirim müessesesi yerine uzlaşma müessesesini tercih etmektedirler. Uzlaşmanın kapsam ve büyüklüğünün daha iyi anlaşılması adına Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı faaliyet raporunda tarhiyat sonrası uzlaşma istatistiklerine özet olarak aşağıda yer verilmiştir.

2018 Yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları					
Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
39.375	33.827	83.498.411,95	77.505.490,60	191.574.626,91	34.061.796,42

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu

7193 sayılı Kanunla 376'ncı maddede yapılan aşağıdaki değişikliklerle gerek cezada indirim müessesesinin gerekse uzlaşmanın cazibesi artırılmak istenmiştir:

"Mükellef veya vergi sorumlusu;

1. İkmalen, *resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,*

2. *Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i, indirilir."*

Yukarıda yer alan 376'ncı maddenin yeni hali ile mükelleflerin vergi incelemesi sonucu tarh edilecek vergi ve cezalara karşı dava yoluna başvurmak yerine idare ile anlaşmak suretiyle uyumsuzluğun sonlandırılması olasılığı daha da güç-

lenmiştir. Özellikle uzlaşma için getirilen vadede ödeme karşılığında uzlaşılan ceza üzerinden % 25'lik indirim imkânının, mükelleflerin vergiye uyumunu arttırmasının yanında tahsilatta etkinliği de arttıracığı kanaatindeyiz

1.4- Dördüncü Aşama: Yargı Aşamasında Uyum

Aşamalı uyumun dördüncü ve son aşamasını yargı aşamasında uyum oluşturmaktadır. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun mülga 379'uncu maddesi 7193 sayılı Kanunla "Kanun yolundan vazgeçme" başlığı altında aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir:

"MADDE 379- Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);

1. *Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyayı cezasının %75'i,*

2. *Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i,*

mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyai cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.

Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir."

Vergilendirme sürecinin her aşamasında mükellefin vergiye uyumunu teşvik etmeyi amaçlayan yaklaşımın eseri olan "Kanun yolundan vazgeçme" düzenlemesi ile *vergi ihtilaflarının süratle çözümlenebilmesi ve yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması*⁴ amaçlanmıştır. Bu kapsamda söz konusu düzenlemeyle, yargı aşamasında da mükelleflerin yargı yolundan vazgeçerek idareyle uzlaşma yolunu gedebilmelerine olanak sağlanmaktadır. Madde hükmünden de görüleceği üzere vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda mükelleflerin istinaf ve temyiz yolundan vazgeçmeleri halinde,

- Kaldırılan vergi tutarının %40'ı, kaldırılan vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının tamamı ve tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %25'i,
- Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359'uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %75'i ve tasdik edilen tutarının %25'i,

terkin edilmektedir. Buna ilaveten tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılacaktır.

Mevcut uygulamada ilk derece mahkemelerinde kaybedilen davaların istinaf ve Danıştay

⁴ 7193 sayılı Kanun Gerekçesi

aşamalarında kazanma oranının ilk derece mahkemesi aşamasında kazanma oranına kıyasla daha yüksek olmasından dolayı, mezkûr düzenlemede tasdik edilen vergi tutarından bir indirim yapılması öngörülmemiş, sadece kaldırılan vergi tutarı ile vergi ziyai cezasından indirim yapılması yönünde düzenlemeye yön verilmiştir. Ayrıca kanun yolundan vazgeçme düzenlemesi, “İstinaf” ve “Temyiz” aşamasındaki vergi davaları için getirildiğinden, Danıştay’ın bozma kararı üzerine verdiği kararlar düzenleme kapsamına alınmamıştır.

2019 yılı için dava konusu tutar 6.000 TL’yi geçmeyen davalar için ilk derece mahkemesi kararları kesin iken; dava konusu 6.000 TL ile 144.000 TL arasında kalan tutarlar için ilk derece mahkemesi kararlarına karşı (Bölge İdare Mahkemesi’ne) istinaf başvurusunda bulunabilmekte ve istinaf mahkemesinin kararı kesin olmaktadır. Dava konusu 144.000 TL’yi aşan Bölge İdare Mahkemesi kararlarına karşı ise Danıştay’da temyiz başvurusunda bulunabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında mükelleflerin kanun yolundan vazgeçme düzenlemesinden yararlanabilmeleri için en az ilk derece mahkemesi kararının verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan kanun yolundan vazgeçme düzenlemesi kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi halinde söz konusu maddeye göre he-

saplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar faiz hesaplanacağı belirtilerek yaşanabilecek tereddütler giderilmektedir.

Yargı yoluna başvuran mükellefler için kanun yolundan vazgeçme düzenlemesiyle idare ile uzlaşma yönünde imkân tanınması, hem yargının iş yükünü azaltacak hem de mükelleflerin uyumunu artıracaktır.

2- AŞAMALI UYUM MODELİNİN BÜTÜN HALİNDE ANALİZİ

Aşamalı uyum modelinde her aşama, mükellef ve vergi idaresinin o aşamadaki durumu göz önüne alınarak belirlenen kriterler dahilinde mükellefe ihtilafı sona erdirme imkanı tanımaktadır. Bununla birlikte modelin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi adına her aşamanın bir sonraki aşamadan daha avantajlı şekilde kurgulanmış olması gerekmektedir. İfade ettiğimiz hususu gösteren aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere inceleme aşamasına geçilmeden mükellefin vergiye uyum sağlamak istemesi, inceleme aşamasına geçilen bir mükellefe göre daha avantajlı olacak ve böylelikle mükellefin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilmiş olacaktır.

Aşamalı Uyum (SBK Hariç)	Vergi Aslı (TL)	Vergi Ziyai Cezası (TL)	Cezada İndirim (VUK 376) (TL)	Uzlaşma ⁵ (TL)	Uzlaşma (376/2 Göre Ödeme) (TL)
Birinci Aşama: Vergi İncelemesi Öncesi Uyum (İzaha Davet)	100	20	10	4	3
Birinci Aşama: Vergi İncelemesi Öncesi Uyum (Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyanname)	100	50	25	10	7,5
İkinci Aşama: Vergi İncelemesi Sırasında Uyum (Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyanname)	100	100	50	20	15
Üçüncü Aşama: Vergi İncelemesi Sonrası	100	100	50	20	15

Tablodan da görüleceği 100 TL tutarında vergi kaybına (ödeme süresi geçmiş) neden olan (kaybın nedeninin bilmeden kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve 359 kapsamındaki bir fiil olmadığı varsayılmaktadır.) fiile ilişkin mükellef için en avantajlı yol izaha davet müessesesinden yararlanmaktır. İzaha davet sonrası mükellef uzlaşma müessesini kullanması durumunda ödeyeceği ceza tutarı vergi aslının %20'sinden %4'üne düşmüştür. Ödenecek ceza tutarının uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi durumunda 100 TL tutarındaki vergi aslı için ödenecek ceza tutarı 3 TL olacaktır.

Mükellefin izaha davet müessesesi yerine kendiliğinden düzeltme beyannamesi vermesi durumunda ise 100 TL tutarındaki vergi aslı için ödeyeceği vergi ziyai cezası tutarı uzlaşma dahil 10 TL olacaktır. Ceza tutarının uzlaşma tutana-

ğının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi durumunda ise 10 TL'den 7,5 TL'ye düştüğü görülmektedir. Mükellefin birinci aşamada vergiye uyum sağlayacağı bir durumda kendi rızası ile düzeltme beyannamesi vermesi yerine vergi idaresinin izaha davet etmesi mükellef açısından daha avantajlı olmaktadır. Dolayısıyla rasyonel bir mükellef vergi incelemesi öncesi kendiliğinden düzeltme beyannamesi vermek yerine izaha davet edilmeyi bekleyecektir.

Diğer taraftan tabloda ikinci ve üçüncü aşamalarınsa birinci aşamadan daha az avantajlı olduğu görülmektedir. Aşamalı uyumun mantığına uygun olan bu durumun Tabloya bakıldığında ikinci ve üçüncü aşama açısından geçerli olmadığı görülmektedir. Zira ikinci ve üçüncü aşamada mükelleflerin aynı mali yükün altında kaldığı görülmektedir. Fakat gerçekte durum tamda bu şekilde değildir. Vergi inceleme süreçlerinin uzunlu-

⁵ Tablo örneğinde uzlaşmanın vergi ziyai cezası üzerinden % 80 oranında terkin şeklinde yapıldığı, vergi aslına ise dokunulmadığı varsayılmıştır.

ğu göz önüne alındığında ortaya çıkacak gecikme faizi dikkate alındığında ikinci aşamanın üçüncü aşamadan daha avantajlı olduğu anlaşılacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma durumunda da aşamalar arası avantaj durumu bahsettiğimiz şekilde olmakla birlikte aşağıda yer alan tablodan görüleceği üzere vergiye uyumun birinci aşamada gerçekleşeceği bir durumda mükellef açısından avantajlı yöntem bu sefer kanuni süresinden sonra düzeltme beyannamesi verilmesidir. Düzeltme

beyannamesinin izaha davet müessesine göre daha avantajlı olmasının nedeni, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili nedeniyle gönüllü uyuma davet edilen mükellefin uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmış olmasından kaynaklanmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin caydırılması açısından olumlu karşılanacak bu düzenlemenin sadece izaha davet müessesesi ile sınırlı tutulmasını aşamalı uyum açısından önemli bir eksiklik olarak görmekteyiz.

Aşamalı Uyum (SBK)	Vergi Aslı	Vergi Ziyai Cezası	Cezada İndirim (VUK 376)	Uzlaşma ⁶	Uzlaşma (376/2 Göre Ödeme)
Birinci Aşama: Vergi İncelemesi Öncesi Uyum (İzaha Davet)	100	20	10	20	20
Birinci Aşama: Vergi İncelemesi Öncesi Uyum (Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyanname)	100	50	25	10	7,5
İkinci Aşama: Vergi İncelemesi Sırasında Uyum (Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyanname)	100	100	50	20	15
Üçüncü Aşama: Vergi İncelemesi Sonrası	100	100	50	20	15

Kıyaslama açısından ilk üç aşamadaki göstergelerden farklı göstergelerle anlatılmasından do-

layı aşamalı uyum modelinin dördüncü aşaması ayrı bir tablo halinde aşağıda değerlendirilmiştir.

⁶ Tablo örneğinde uzlaşmanın vergi ziyai cezası üzerinden % 80 oranında terkin şeklinde yapıldığı, vergi aslına ise dokunulmadığı varsayılmıştır.

Alacak Konusu	Mahkemesi Tarafından Kaldırılmışsa		Mahkemesi Tarafından Tasdik Edilmişse	
	Ödeme	İndirimli Ödeme	Ödeme	İndirimli Ödeme
Vergi Aslı	%60	%48	%100	%100
Vergi Ziyai Cezası	%0	%0	%75	%60
Vergi Aslı Dava Konusu Edilmeyen veya 359 Kapsamında İştirak Nedeniyle Kesilen Vergi Ziyai Cezası	%25	%20	%75	%60
Usulsüzlük Cezası ve/veya Özel Usulsüzlük	%25	%20	%75	%60

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere mükellefin uzlaşma ve cezada indirim müesseseleri yerine dava açma yoluna gittiği durumda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararın veya bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararın vergi idaresi lehine olduğu durumda sadece vergi ziyai cezası üzerinden %25'lik bir indirim yapılmaktadır. Mahkeme kararı ile tespit edilmiş vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi durumunda ise ceza tutarı üzerinden ilave %20 oranında indirim yapılmaktadır. Söz konusu oranlar dikkate alındığında dördüncü aşamanın ilk üç aşamadan daha az avantajlı olduğu net bir şekilde görülecektir.

Vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararların mükellef lehine olduğu durumda mükellefin kanun yolundan vazgeçmesi halinde değerlendirmemiz farklılık arz edecektir. Böyle bir durumda hem vergi aslından hem de ceza tutarından indirim yapılması ve buna ilaveten ödemeye ilişkin indirim imkânının bulunması hususları göz önüne alındığında ilk üç aşamadan daha avantajlı bir durumun mükellef açısından oluştuğu söylenebilecektir. Ancak bu durumu ifade ederken mükellefin kazandığı fakat yargı yolunun tükenmediği bir davanın olduğu hususunu gözardı etmemek gerekmektedir.

SONUÇ

Aşamalı uyum modeli, mükelleflerin vergiye uyumunu ve tahsilatı artıracak, idarenin iş yükünü azaltmak suretiyle de kamu hazinesine sürdürülebilir bir gelir kaynağı yaratacağı düşüncesinden yola çıkılarak düzenlenmiştir. Esasında bu düzenlemelerin bir kısmı hali hazırda mevzuatımızda yer almakla birlikte etkinliği tartışılır olmuştur. Örneğin izaha davet müessesesinin getiriliş amacı vergi incelemesi öncesi idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlığın sona erdirilmesi iken, bünyesinde barındırdığı bir sürü uygulama sorunu nedeniyle kendisinden istenilen amaca hizmet edememiştir. İdare ile mükellef arasında uyuşmazlığı sona erdirmede etkin bir rol alan uzlaşma müessesesi ise, bünyesinde tahsilat şartını barındırmadığından tahsilatta etkinliğin sağlanmasına yeterli katkıyı verememiştir.

Uyuşmazlıkların sona erdirilmesine ilişkin düzenlemelerin yeterli etkinlikten uzak olmaları, bu müesseselerin bir bütün halinde göz önüne alınmasını ve vergiye uyum için gerekli olduğu düşünülen düzenlemelerin vergi mevzuatımıza girmesine neden olmuştur. Bir bütün olarak değerlendirildiğinde aşamalı uyum olarak adlandırabileceğimiz bu modelde, her aşamada mükellefe vergi kanunlarına uyum göstermesi için imkanlar sağlanmakta olup, bu sayede mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunun artması

sağlanacağı gibi vergi tahsilatında da etkinlik artırılacaktır.

Aşamalı uyum modelinde dört ana aşama bulunmaktadır. Söz konusu aşamalar mükellef ve idare arasındaki ilişkinin gelişimi esas alınarak belirlenmektedir. Bu dört aşama; vergi incelemesi öncesi, vergi incelemesi sırasında, vergi incelemesi sonrası ve yargı aşamasıdır. Söz konusu aşamalara ilişkin her bir düzenleme, vergiye ilişkin hatanın fark edildiği andan vergilemenin kesinleşeceği ve artık ödenecek safhaya geçmesine kadar olan tüm sürecin her aşamasında mükellefe uyum göstermesi için fırsat tanınmaktadır.

Aşamalı uyum modelinde her aşama bir önceki aşamadan daha az avantajlı şekilde tasarlanmış olmakla birlikte birinci aşama içerisinde (vergi incelemesi öncesi) kabul ettiğimiz kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile izaha davet müessesesini karşılaştırdığımızda aşamalı uyum modelinin amaçladığı vergiye uyum düşüncesine aykırı bir durumun ortaya çıktığı gö-

rülmektedir. Modelin eleştirdiğimiz bu yönünde, vergi kaybını idarenin tespit ederek mükellefi izaha davet etmesi sonucu ortaya çıkacak vergisel maliyet, vergi kaybını mükellefin kendisinin düzeltme beyannamesi ile düzeltilmesi durumunda ortaya çıkacak vergisel maliyetten daha düşük olmaktadır. Böyle bir durumda mükelleflerin kendi rızaları dahilinde düzeltme beyannamesi vermeleri rasyonel bir davranış olmaktan çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve Gerekeşesi
- 2577 sayılı İdari Yargılama Kanunu
- 6728 sayılı Kanun
- 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Genel Faaliyet Raporu