

TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMADA ZAMANAŞIMI SORUNU ve BİR ÖNERİ

THE PROBLEM OF TIMEOUT ON RECONCILIATION BEFORE ASSESSMENT AND A PROPOSAL



Esat YAMAÇ*

ÖZ

Vergi uyuşmazlıklarının, dava yoluna başvurmadan idari yollarla çözümünü sağlayan uzlaşma müessesesi uygulama açısından tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'inci maddesi, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma imkanı sağlamaktadır. Ancak zamanaşımının son yılında yapılan incelemelerde tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi halinde, inceleme sonucunda tarhi önerilen vergi ile kesilmesi önerilen vergi ziyai cezasının zamanaşımına uğraması riski vardır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'inci maddesine veya zamanaşımına ilişkin 114'üncü maddesine eklenmesi mümkün bazı yasal düzenlemeler ile bu sorunun bertaraf edilmesi mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Tarhiyat öncesi uzlaşma, zamanaşımı, idari süre.

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, H27.

ABSTRACT

Reconciliation institution, which provides settlement of tax disputes by administrative means without resorting to litigation, is divided into two as pre-assessment and post-assessment reconciliation. Article 11 of the Tax Procedure Law, provides the opportunity of reconciliation for taxes to be levied on tax reviews and for penalties for those tax losses. However, if reconciliation is requested in the examinations made in the last year of the timeout, there is a risk of being timed out for the the proposed tax assessment and the proposed tax loss penalty according to the results of the examination. It is possible to eliminate this problem with some legal arrangements that can be added to Article 11 of the Tax Procedure Law or Article 114 of the statute of limitations.

Keywords: Reconciliation Before Assessment, Statute Of Limitations, Administrative Period.

Gel Classification Codes: H20, H27.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, esat.yamac@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6900-7639.
Yamaç, Y. (Temmuz 2019). Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Zamanaşımı Sorunu ve Bir Öneri, *E-Makale*, (www.vergiraporu.com.tr).

GİRİŞ

Vergi uyuşmazlıklarında idari bir çözüm yolu olarak kabul gören uzlaşma müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun üçüncü bölümünde Ek 1'inci madde ile düzenlenmiştir. Adından da anlaşılacağı üzere verginin alacaklısı olan idare ile borçlusu olan mükellef arasında ödenecek vergi ve vergi ziyai cezasının tutarı üzerinde görüşme yapılarak indirim sağlanmasına olanak sağlayan bir çözüm yoludur. Böylece mahkemelerin iş yükü azalmakta, idare alacağı vergi ve vergi ziyai cezasının bir kısmından feragat ederek gecikmeksizin tahsil imkanına kavuşmakta, mükellef ise uzun sürecek ve sonucu kestirilmeyen dava süreci ile uğraşmadan ödeyeceği vergi ve vergi ziyai cezasında bir miktar indirim imkanından faydalanmaktadır. Keza uzlaşma görüşmelerinin sonucu kesindir, dava dahi açılmaz. Uzlaşma hemen hemen bütün vergi türlerine ilişkin olarak ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar için uygulanabilmektedir. Ancak uzlaşma komisyonunun indirim konusundaki yetkisinin herhangi bir yasal sınırı bulunmamakta olup bu husus öteden beri eleştirilmektedir.

1- UZLAŞMA ve TÜRLERİ ile DİĞER ÜLKE UYGULAMALARI

Uzlaşma kurumu, vergi sistemimize ilk kez, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun dördüncü kitabının üçüncü kısmına 28.2.1963 tarihinde yayımlanan 205 sayılı kanunun 22. maddesiyle eklenen üçüncü bölüm ile getirilmiştir. Söz konusu bölüm, 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3239 sayılı kanunun 33. maddesi ile Ek 11. maddenin eklenmesiyle de uzlaşma ikili bir ayrıma tabi tutulmuş; tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki farklı uygulama alanı bulmuştur. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmanın işlerlik kazanması Tarhiyat

Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16.2.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanması ile mümkün olabilmektedir.¹

Uzlaşma ya da tarhiyat sonrası uzlaşma, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur.

Uzlaşmaya ilişkin yasal düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanununun üçüncü bölümünde Ek Madde 1'de yer almaktadır. Mezkur düzenlemeye göre; "Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yarılmadan kaynaklandığının veya bu kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir."

Yukarıda yer alan söz konusu Kanun maddesinin son fıkrasında: "Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerde tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir." ibaresine yer verilmiştir. Keza aynı Kanun'un Ek 11'inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Söz konusu maddeye istinaden vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları için (359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve cezalar ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezalar hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma imkanı sağlan-

¹ Z. Burcu Vardal, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2009 s.2.

maktadır. Daha evvel sadece vergi ziyai cezaları değil özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında iken 7103 sayılı yasa ile 27.03.2018 tarihinden itibaren özel usulsüzlük cezası gibi vergi ziyası cezası dışında kalan cezalar bu kapsamdan çıkarılmıştır. Söz konusu Ek 11'inci maddenin son fıkrasında tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin Yönetmelikte belirtileceği ifade edilmiş ve ilk kez 16.02.1987 tarih ve ve 19374 sayılı resmi gazetede Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği yayımlanmıştır. Söz konusu yönetmelik yapılan birtakım değişikliklerle bugünkü halini almıştır.

Uzlaşma müessesesi, değişik adlar ve kendine özgü farklılıklarla hemen çoğu gelişmiş batı ülkesinde de geniş uygulama alanı bulmaktadır. Hatta Fransa ve Almanya gibi çoğu Avrupa ülkesinde vergi uyuşmazlıklarında yargı organlarına başvurmadan evvel idari çözüm yolu olarak uzlaşma, denenmesi zorunlu bir yöntemdir. İdari çözüm yoluna başvurup uzlaşma sağlanamaması şartıyla ancak yargıya başvurulabilmektedir.

Almanya örneğinde idareye bu konuda o kadar geniş yetki tanınmıştır ki; dava aşamasında dahi idare, vergiye ilişkin idari işlemi geri alarak uzlaşma yolunu seçebilmektedir. Keza Amerika uygulamasında da davanın sonuçlanmasına kadar geçen sürecin tamamında uzlaşma yapılabilir. Fransa'da bizdeki uygulama ile diğer ülke uygulamalarından farklı olarak vergi aslı uzlaşma kapsamına girmemekte sadece vergi cezaları için uzlaşma imkanı verilmektedir. Ayrıca mükellefle yüz yüze görüşme yapılmaksızın uzlaşmalar yazılı teklifler üzerinden neticelendirilmektedir. İngiltere'deki uygulama ise daha çok bizdeki tarhiyat öncesi uzlaşmaya benzemektedir. Mükelleflerin beyannameleri vermesinden sonra beyannameler incelenerek tespit edilen hata ve eksikleri üzerine mükellefle görüşmeler yapılmaktadır. Uyuşmazlıklar mahkemeye intikal

ettirilmeden önce kurulan özel komisyonlarda görüşülmekte ve ancak gerekirse bu aşamadan sonra yargıya müracaat edilmektedir.

2- VERGİ USUL KANUNU'NDA ZAMANAŞIMI

Zamanaşımı, genel olarak, alacak hakkının, belli bir süre kullanılmaması yüzünden "dava edilebilme" niteliğinden yoksun kalabilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımla bağlantılı olarak, aşılın zamanın, alacak hakkını değil dava ve takip hakkını ortadan kaldırayabileceği ifade edilebilir.² Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesine göre ise; zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.

Zaman aşımı süreleri, hak ve yükümlülüğün ilgili olduğu kanuna ve türüne göre değişiklik göstermektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Ancak genel olarak zamanaşımını durduran ve kesen kimi durumlarda bulunmakta olup bunlar ilgili kanunlarında ayrıca belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde zamanaşımının duracağı açıkça belirtilmiştir. Matrah takdiri için takdir komisyonuna müracaat edilmesi ile birlikte zamanaşımı süresi durmakta, takdir komisyonundan kararın çıkması ile birlikte ise kalan süre tekrar işlemeye başlamaktadır.

Çalışmamızın 1. bölümünde belirtildiği üzere; vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları için mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkı bulunmaktadır. Vergi İncelemeleri ise, Vergi Usul Kanunu'nun 138'inci maddesine göre;

² Av. Gökhan Bakar, Zamanaşımının Rol ve Amaç İlişkisi, Mgmhukuk.com.tr, Erişim tarihi: 1 Mart 2019.

neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Ancak vergi incelemesi, belirli bir sürece yayılmakta olup, vakit almaktadır. Keza, Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesine göre, incelemenin türüne göre süreleri değişmekle beraber, ek sürelerle birlikte maksimum 1,5 yıl içerisinde tam incelemelerin tamamlanması gerekmektedir. Özellikle zamanaşımı süresinin son yılında yapılan incelemelerde, incelemenin zamanaşımına az bir süre kalmışken tamamlanması halinde tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden mükellefler için zamanaşımı açısından sorunlar doğabilmektedir. Şöyle ki, raporun Rapor Değerlendirme Komisyonunda değerlendirilmesinin vakit alması (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre; Komisyonlar, vergi inceleme raporlarını, raporların komisyonlara iletiği tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde değerlendirir.) ve mükellefe uzlaşma için gün verilmesi ve bugünden en az on beş gün önceden mükellefin haberdar edilmesi gerektiğinden, önerilen vergi ile cezanın zamanaşımına uğrama ihtimali yüksektir. Bu nedenle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde bu hususa ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmamızın aşağıdaki bölümünde bu hususa ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

3- TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA YÖNETMELİĞİNİN ZAMANAŞIMI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Zamanaşımı süresinin son yılında yapılan incelemelerde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması halinde yukarıda bahsedildiği üzere inceleme raporu ile tarhi önerilen vergi ile kesilmesi önerilen vergi ziyai cezasının Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesine göre zamanaşımına uğrama ihtimali bulunmaktadır. Örneğin 2013 takvim yılına ilişkin 2018 yılında yürütülen incelemede Eylül ayı sonunda tutanak

imzalanmış ve tutanak imzalanırken mükellefin uzlaşma talebi tutanağa yazılmıştır. Aynı gün rapor tevdii edilmiştir. Rapor, rapor değerlendirme komisyonunda Rapor Değerlendirme Komisyonlarının oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre 60 gün içinde değerlendirilmelidir. İşlerin yoğunluğu nedeniyle 60 günün sonlarına doğru değerlendirilen rapor, düzeltilmesi için tekrar Müfettişe açılırsa ve raporun düzeltilmesi uzun bir vakit gerektirirse yahut rapor konusunda Rapor Değerlendirme komisyonu ile Müfettiş arasında ihtilaf olursa, söz konusu raporun Aralık ayı sonunda işleme konulması zorunlu hale gelebilir. Bununla beraber, tutanağın imzalandığı tarihten sonra raporun hazırlanması da belirli bir vakit aldığından genellikle Vergi İnceleme Tutanağının imzalanmasından çok sonra rapor tamamlanmaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 21'inci maddesine göre; Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir. Bu durumda inceleme tutanağının mükellef tarafından imzalanması ile raporun değerlendirilip işlem konulduğu tarih arasında epeyce bir süre geçmektedir.

Raporun işleme konulduğu tarihteki olası bu gecikmeler nedeniyle kalan süre içerisinde uzlaşma günü vermek, tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğine göre mükellefe en az 15 gün önceden haber verilmesi gerektiğinden mümkün olmayabilir. Mükellef uzlaşmaya icabet ederse zamanaşımı riski azalmaktadır. Keza Tarhiyat Öncesi Uzlaşma yönetmeliğinin 19'uncü maddesine göre: Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Ancak mükellef kötü niyetle hareket eder ve uzlaşmaya katılmazsa kalan sürede raporların

vergi dairesine gönderilmesi ve zamanaşımına uğramadan tebliği oldukça zorlaşmaktadır. İşte bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 9'ncü maddesinde konuya ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre; nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. *Ancak İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.*

Söz konusu düzenleme vergi alacağının zamanaşımına uğramaması ve kötü niyetli mükellefler tarafından uzlaşma müessesesinin amacına aykırı kullanımını engellemek için yapılmıştır. Ancak mevcut düzenlemenin uygulamada birtakım sorunlara yol açtığı, beraberinde birtakım tartışmaları da getirdiği açıktır. Örneğin mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmadığı veya uzlaşmaya davet edilmediği halde tutanak imzalanmadan önce mükellef yazılı olarak uzlaşma talebinde bulunursa ne yapılacaktır. Keza Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 9'uncü maddesine göre mükellef incelemenin başladığı tarihten, son tutanağın imzalandığı tarihe kadar her zaman uzlaşma talebinde bulunabilir. Mezkur yönetmeliğin 8'inci maddesine göre ise mükellef incelemeyi yürüten müfettişin yanında, bağlı olduğu birime de yazılı olarak başvurarak uzlaşma talebinde bulunabilir. Dolayısıyla mükellefe, zamanaşımın bitmesine üç aydan az kala uzlaşma talebi sorulmasa bile uzlaşma talep etmesi ve bu talebin gereğinin yapılması gerektiği açıktır. O halde söz konusu düzenleme ile amaçlanan sonucu elde etmek yani vergi alacağının zamanaşımına uğramasını engellemek pek de mümkün gözükmemektedir. Kaldı ki yukarıda verilen örnekte olduğu gibi zamanaşımı süresine 3 aydan daha uzun süre varken tamamlanan

incelemelerde bile çeşitli sebeplerle uzlaşma talebi nedeniyle önerilen vergi ve cezaların zamanaşımına uğraması mümkündür.

Bu düzenleme ile ilgili en önemli hukuki tartışma ise Vergi Usul Kanunu ile mükellefe tanınan uzlaşma hakkının normlar hiyerarşisinde daha altta yer alan yönetmelik ile mükellefin elinden alınmasının hukuka aykırı olmasıdır. Keza incelemenin ve buna bağlı idari işlemlerin geç yapılması gibi mükellefe atfedilemeyecek birtakım gerekçelerle mükellefin uzlaşma hakkının elinden alınması, hukuka da hakkaniyete de uygun düşmemektedir. Uygulamada idare zamanaşımına üç ay az bir zaman kalmış olsa bile talep edilmesi halinde mükellefe uzlaşma günü vermekte ve uzlaşma hakkı tanımaktadır.

Normalde yönetmeliğin 13'üncü maddesine göre; Yapılan vergi incelemeleri sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, incelemeyi yapan tarafından düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Mezkur yönetmeliğin 11'inci maddesine göre de: "Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih, muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce tebliğ olunur." Özellikle zamanaşımına sayılı günler kalmış iken tamamlanan incelemelerde söz konusu 15 günlük idari süre nedeniyle mükelleflere uzlaşma hakkının kullandırılması konusunda zamanaşımı riski nedeniyle isteksizlik olabilmektedir. Bununla beraber Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre; kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya ilişkin yasal düzenlemenin yer aldığı Ek madde 11'de uzlaşma gününün belirlenmesine ilişkin yasal bir düzenleme yer almaktadır. Dolayısıyla tebliği yapacak olan idare süreyi belirleyecek ancak bu süre her halükarda mükellefe yapılan tebliğden sonra 15 günden

aşağı olamayacaktır. Fakat mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullandırabilmek için iyi niyetle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 10'uncu maddesinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre: Vergi incelemesini yapan, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. **Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.**

Ancak mükellef lehine düşünülerek yapılmış bu düzenlemede çeşitli hukuki ihtilaflara konu olmuştur. Danıştay'da Yönetmeliğin 10. maddesindeki hükmün iptali için açılan davada 2007 yılına ilişkin yürütülen vergi incelemesi sırasında davacı 19.12.2012 tarihli dilekçesi ile tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiştir. Vergi inceleme raporları ile tarhiyat önerilen vergi ve kesilecek cezalar için mükellefe 27.12.2012 tarihli uzlaşma davetiyesi ile 28.12.2012 tarihinin uzlaşma günü olarak belirlendiği davacıya tebliğ edilmiştir. Uzlaşma görüşmelerinde teklif edilen tutarlar üzerinde uzlaşma sağlanamayınca mükellef; talep edilmesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarihin uzlaşma günü olarak belirlenebilmesini sağlayan hükmün (Yönetmelik md.10) iptali istemiyle dava açmıştır. Ayrıca dava sonuçlanıncaya kadar Yönetmelik hükmünün yürütmesinin durdurulmasını talep etmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi'ne, Yönetmeliğin 10. maddesinde geçen "Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir." hükmünün iptali ve yürütmenin durdurulması istemi ile açılan davada, davacı mükellef, söz konusu düzenlemenin idarece kötüye kullanıldığı, tarhiyat öncesi uzlaşma talep dilekçelerine "15 günlük tebliğ süresi gözetilmeksizin uzlaşma günü belirlenmesini istiyorum" şeklinde şerhin

düşülerek, 15 günlük sürenin kısaltılması hususunda iradelerinin ve taleplerinin bulunmadığı, düzenlenen vergi inceleme raporlarını okumaya fırsat verilmeden idarece uzlaşma görüşmelerine zorlandıkları ve uzlaşma iradelerinin baskı ile sakatlandığını ileri sürmüştür.

Mahkeme, Yönetmelikte, mükellefleri uzlaşmaya ya da uzlaşmamaya zorlayacak herhangi bir hüküm bulunmadığı, Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan 15 gün sınırlamasının mükellefin haklarını koruma amacı güttüğü dikkate alındığında, uzlaşma görüşmelerinin 15 günden daha önceki bir tarihte yapılmasının çeşitli sebeplerle kendisinin menfaatine olduğunu düşünen mükellefler için süre sınırlamasının Kanun'da öngörülmediği şekilde hak kısıtlayıcı bir duruma gelmesinin önüne geçtiği, davacının 15 günlük sürenin kısıtlanması hususunda iradelerinin ve taleplerinin bulunmadığı, idarece uzlaşma görüşmelerine zorlandıkları iddialarının ise mümkün olmadığı, uzlaşma talebinin resmi yazıyla yapılmış olması karşısında bu iddialara itibar edilemeyeceği, Yönetmeliğin 9. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığının sorulmayacağı ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmeyeceği belirtilmiş olmasına karşın davacının lehine hareketle uzlaşma hakkı tanındığı, bu durumda, mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarihin uzlaşma tarihi olarak belirlenmesine ilişkin dava konusu düzenlemenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda öngörülen yetki sınırları içerisinde yapıldığı ve söz konusu düzenlemede hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek, yürütmenin durdurulmasına ilişkin isteğin reddine karar vermiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bu kararına davacı tarafından yapılan itiraz üzerine, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, itiraz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ve dosyadaki belgelerin

davaya konu yapılan düzenleme yönünden 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 2 işaretili fıkrasında yazılı kuralda aranan şartları birlikte gerçekleştirdiğinden yürütmenin durdurulması isteminin reddinde yasaya uygunluk görülmediği görüşüyle, itirazın kabulüne ve yürütmeyi durdurmaya karar vermiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bu kararıyla birlikte Yönetmeliğin 10. maddesinde geçen "Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir." hükmünün yürütmesi durdurulmuştur.

Nihayet, Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilmesine olanak sağlayan yönetmelik düzenlemesi Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.05.2016 tarih ve Esas No:2016/382, Karar No:2016/605 numaralı Kararıyla iptal edilmiştir. Dolayısıyla zamanaşımı döneminin son yılında tamamlanan incelemelerde tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi halinde idarenin tarhiyat önerilen vergi ve cezaların zamanaşımına uğramaması için gereken tedbirleri alması ve azami gayret göstermesi gerekmektedir. Ancak buna rağmen rapor ile önerilen vergi ve cezanın özellikle mükellefin kötü niyetle hareket etmesi halinde zamanaşımına uğraması mümkündür. Bu nedenle özellikle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun iptal kararı sonrasında tarhiyat öncesi uzlaşma müessesisiyle ilgili birtakım düzenlemeler yapılması zorunlu hale gelmiştir. Kanımızca yapılabilecek yasal değişikliklerle bu sorunun aşılması mümkündür.

Çözüm önerilerinden birisi, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde yapılacak bir değişiklik ile zaman aşımını döneminin son yılında yapılan incelemelerde, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunması halinde, zamanaşımı sürelerinin işlemeyeceğine yönelik ibarenin eklenmesidir. Bu durumda hem mükellef

kendisine yasal olarak tanınan tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanmış olacak hem de idare vergi ve cezanın zaman aşımına uğraması kaygısı yaşamayacaktır.

Çözüm önerilerimizden diğer ise; Vergi Usul Kanunu'na Ek 11'inci maddesine zamanaşımının son yılında yapılan incelemelerde bu madde hükmünün uygulanmayacağına dair bir ibarenin eklenmesidir. Bu durumda mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkının kısıtlandığından bahsedilse bile 7103 sayılı yasa ile uzlaşmanın kapsamına ilişkin yapılan yasal değişiklikten sonra bir hak kaybı doğmayacaktır. Keza çalışmamızın 1. bölümünde de belirtildiği üzere; daha evvel sadece vergi ziyai cezaları değil özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında iken 7103 sayılı yasa ile 27.03.2018 tarihinden itibaren vergi ziyası cezası dışında kalan cezalar bu kapsamdan çıkarılmıştır. Böylece tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasında kapsamı bakımından bir farklılık kalmamıştır. Dolayısıyla zamanaşımının son yılında yapılan incelemelerde mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanmasa bile tarhiyat sonrası uzlaşmadan faydalanabilecek ve bir hak kaybı doğmayacaktır. Söz konusu yasal değişiklik olmasa idi, özel usulsüzlük cezası önerilen mükellefler için özel usulsüzlük cezası açısından (bu ceza daha evvel tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında iken tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmediğinden) bir hak kaybı doğacaktı. Ancak 7103 sayılı yasa ile yapılan değişiklik, mükellefler için bir hak kaybı doğurmayacaktır. Ek 11'inci maddede yapılacak söz konusu yasal değişiklik mükellef açısından bir hak kaybına ve mağduriyete neden olmadan, vergi incelemesi sonucu önerilen vergi ve cezanın zamanaşımına uğraması riskini bertaraf edecektir.

SONUÇ

Özellikle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.05.2016 tarih ve Esas No:2016/382, Karar No:2016/605 numaralı iptal kararından

sonra zamanaşımının son yılında yapılan incelemelerde, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunması halinde, vergi ve cezaların zamanaşımına uğraması hususunda yaşanacak problemlerin artacağı şüphesizdir. Ancak idarenin, yapabileceği bazı yasal değişiklikler ile bu sorunu bertaraf etmesi mümkündür. Bizce, çözüm önerilerinden birisi Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde yapılacak bir değişiklik ile zaman aşımı döneminin son yılında yapılan incelemelerde, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi bulunması halinde zamanaşımının duracağına yönelik bir ibarenin eklenmesidir. Diğer bir çözüm yolu ise, Vergi Usul Kanunu'na Ek 11'inci maddesine zamanaşımının son yılında yapılan incelemelerde bu madde hükmünün uygulanmayacağına dair bir ibarenin eklenmesidir. Her iki durumda da yapılacak değişiklikler ile, mükellef açısından bir hak kaybına ve mağduriyete neden

olmadan, vergi incelemesi sonucu önerilen vergi ve cezanın zamanaşımına uğraması riski bertaraf edilecektir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı resmi gazetede yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
- UÇKUN, M., AYYILDIZ, İ.N. (2015). Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun Kararı ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2015, Sayı 266.
- Vardal, Z.B., Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2009 s.2.
- Mgmhukuk.com.tr, Erişim tarihi: 01 Mart 2019.