

UZLAŞILAN VERGİ VE CEZALARDA DÜZELTME YAPILABİLİR Mİ?

Sedat ÖZEKEZ*

ÖZ

Uzlaşma, idare ile vergi mükellefleri arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların dava yoluna gidilmeden önce taraflarca anlaşma sağlanmasına yönelik müessesedir. Vergi Usul Kanunu'na göre “*Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.*” hükmü yer alırken aynı zamanda vergi sistemimizde hata üzerinde vergi alınmaması esas kabul edilmektedir. Vergi idaresi vermiş olduğu özgelelerde vergi hatalarında yer alan üç halde uzlaşılan vergilerde düzeltmenin mümkün olduğunu kabul etmekte olup yazımızın konusunu bu durum oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Uzlaşmanın kesinliği, Vergi hataları, Düzeltme

1. GİRİŞ

Uzlaşma müessesinin esası, mükellefin ödemeye razı olmadığı bir vergiyi yargı sürecinin sonunda almaya çalışmak yerine, ödemeye razı olduğu vergiyi bugünden almaktır.(Ozansoy, 2015, 48) Vergi hatası kavramı ise VUK'un 116. Maddesinde “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda görüleceği üzere vergi idare lehine olabileceği gibi mükellef lehine de olabilir. Diğer bir dikkat edilmesi gereken nokta ise fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması denilerek vergiyle ilgili bütün aşamalar kapsanmıştır.(Özyer, 2014, 251)

2. UZLAŞMA MÜESSESESİ

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı 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 yanılmadan

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

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. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnemesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. (V.U.K. Ek Madde 1)

Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. (V.U.K. Ek Madde 6)

Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. (V.U.K. Ek Madde 11)

3. VERGİ HATALARI KAVRAMI

Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekelif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

4. UZLAŞILAN VERGİ VE CEZALARDA VERGİ HATASI OLMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 6'ncı maddesinde “*Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz...*” ve aynı Kanun'un Ek 11'inci maddesinde ise “*...Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.*” hükümleri yer almaktadır. Söz konusu hükümlere göre, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde uzlaşma tutanağının mükellefe veya ceza muhatabına tebliğ ile üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza kesinleşmektedir. Bununla birlikte,

uzlaşmaya konu edilen tarhiyatta vergi hatası bulunması durumunda bu kesinlik değerinin yitirmektedir. (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2018, 545)

Vergi idaresi uzun süre uzlaşma tutanaklarında hata olması halinde düzeltme yapılmasının mümkün olmadığı şeklinde görüş bildirmiş ve uygulamasını böyle sürdürmüştür. Ancak son yıllarda vergi idaresi bu görüşünü “*hata üzerinden vergi alınmaması*” prensibine dayandırarak aldığı bakan onayı ile değiştirtirmiştir. (T.C. Maliye Bakanlığı, 18.05.1994)

Vergi idaresi vermiş olduğu özeldeler de uzlaşmayla sonuçlanan ve bazı nedenlerden kaynaklanan bir vergi hatası olması durumunda düzeltme hükümlerinin uygulanacağını ifade etmiştir. Bu durumda uzlaşılan vergilerde bütün vergi hatalarını dikkate almadığını göstermektedir. Ancak VUK’un 126’ncı maddesinde “*114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez...*” denilmek suretiyle vergi hatalarının düzeltilmesinde sınırlama getirilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar dahilinde uzlaşılan vergi ve cezalarda düzeltme yapılabilmesi için iki sınır mevcuttur.

1- Hatanın niteliği

2- Düzeltme zamanaşımı

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı’nın verdiği bir kaç özeldge aşağıdaki gibidir;

“Bu itibarla, uzlaşma yoluyla kesinleşen ve Vergi Usul Kanununun 118/2 ve 3 maddelerinde belirtilen şekilde vergilendirme hatası yapılan tarhiyatın, Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.” (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 02.12.1998)

“...Ancak, vergi sistemimizde “hata üzerinden vergi alınmaması” esası açık bir şekilde benimsenmiş olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkan tanınmıştır.

Bu hata türlerinden sadece aşağıda belirtilen;

– *Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,*

– *Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,*

– *Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,*

Uzlaşma mevzu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması halinde, söz konusu hataların, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde

düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması yönünde, Bakanlık Makamından onay alınmış ve uygulamaya bu şekilde yön verilmiştir.

Bu uygulama, kısmi vergi hatası tarhiyatlarının düzeltilmesine imkan tanımamakta ancak, vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamaktadır.

Bu durumda, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayında yukarıda üç şekilde sayılmış olan hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tespit edilmesi halinde Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle, vergilendirme işlemi uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapılmış olan mevzu hatasının uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış olması nedeniyle, hatalı olarak uzlaşma yoluyla da kesinleşen miktarların düzeltme zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak düzeltilmesi imkan dahilindedir.”(Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 09.12.2001)

Yine M.B. Gelirler Genel Müdürlüğünün 20/04/2005 tarih B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 sayılı özelgesinde; yukarıdaki üç hal belirtilerek “...uzlaşmaya mevzu edilmiş ve üzerinde uzlaşmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır. Ödevlinin elde ettiği faiz gelirin ilişkin hazine bonosunun herhangi bir değere endeksli olmayıp TL cinsinden olduğu belirtildiğinden, indirim oranı uygulanması gerekmektedir. Bu durumda 2000 yılına ilişkin indirim oranının l’den büyük olduğu dikkate alındığında beyanname verilmeyecek olup, gerekli düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir.” açıklaması yapılmıştır.

Vergi idaresi vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamakta olup, kısmi vergi hatası bulunan tarhiyatların düzeltilmesine imkan tanımamaktadır. Yani yukarıda üç şekilde belirtilen vergi hatalarında düzeltme hükümlerinin uygulanacağını kabul etmiştir.

5. SONUÇ

Uzlaşma sonucu vergi ve cezalar kesinleşir ve bu vergi ve cezalara karşı dava açılmaz. Ancak vergi idaresi vergi hataları sonucu düzeltme müessesesi uygulamasını kabul etmektedir. Uzlaşma sonucu ortaya çıkan her türlü tarhiyat vergi hatalarına dayanılarak düzeltme işlemi gerçekleştirilmemekte, üç durumda kabul etmektedir. Bunlar *vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatlar, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatlar, aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatlar sonucu uzlaşıldıysa* ve uzlaşma sonucu bu hatalar dikkate alınmadıysa kanunun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilmektedir.

KAYNAKÇA

Beyanname Düzenleme Rehberi(2018). Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (09.12.2001).
B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094 sayılı Özelge

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (18.05.1994) GEL 0.04/475
4932 sayılı makam onayı

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü(02.12.1998).
B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı Özelge

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü(20.04.2005)
B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 sayılı özelge

Ozansoy, Ahmet(2015). “Olmalı mı Olmamalı mı? : Uzlaşma” *Uzman Bakış Dergisi*, 3: 8

Özyer, Mehmet Ali(2014). *Açıklamalı ve Örneklerler Vergi usul Kanunu Uygulaması* 6.bs. [y.y.]:[yayl.y.]

T.C. Yasalar (10.01.1961)213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)