

VERGİ HUKUKUNDA TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİ

Nevzat ŞENSES*

ÖZ

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) idare ile mükellef arasında yapılan uzlaşma olarak tanımlanabilir.

Mükellefler, İncelemeye başlanma anından itibaren inceleme ile ilgili son tutanağının düzenlenme anına kadar geçen süre zarfında hakkında inceleme yapılan kimseler, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırması açısından çok rağbet edilen bir uyuşmazlık çözüm yoludur. Bu müessese, vergi idaresine de alacağını daha önce tahsil etme ve enflasyonun olumsuz etkisinden kurtulma olanağı vermektedir.

Anahtar Sözcükler: Vergi Usul Kanunu, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Vergi Ziyayı Cezası

1. GİRİŞ

Devletler sunmuş oldukları kamu hizmetlerinin finansmanı için kaynaklara ihtiyaç duyarlar. Bu kaynakların en önemli kısmını vergiler oluşturmaktadır. Vergilerin bireylerden tahsilinde taraflar arasındaki çıkar çatışmaları nedeniyle uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunlarının çokluğu, vergi mevzuatının karmaşıklığı ve sıklıkla değişmesi, kanun maddelerinin farklı yorumlanması da vergi uyuşmazlığının doğmasına önemli ölçüde etki etmektedir.

Vergi idarece tarh edildikten sonra, mükelleflere tebliğ edilir, sonrasında vergi uyuşmazlıkları oluşabilir. Bunların giderilmesi amacıyla vergi hukukunda bazı çözüm yollarına başvurulmaktadır. Bu yollar uyuşmazlıkların çözümü için farklı seçenekleri içermektedir.

* Vergi Müfettişi

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idari ve yargısal olmak üzere iki tür yol öngörülmüştür. Sorunların çözümü bakımından zaman ve mali açıdan sağladığı avantajlar nedeniyle yaygın olarak idari yol tercih edilmektedir. Türk Vergi Hukuku'nda, vergi uyuşmazlıklarının idarece çözümüne yönelik karşımıza vergi hatalarının düzeltilmesi, **uzlaşma**, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet şeklinde genel olarak beş ana kurum çıkmaktadır.

Bizde çalışmamızda vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yöntemi olan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesini, vergi inceleme tutanağında mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olup olmadığının sorulması ve tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin mükellef ile vergi idaresi açısından olumlu sonuçlarını genel hatlarıyla açıklamaya çalışacağız.

2. UZLAŞMA

Uzlaşma, sözcük anlamı itibariyle, birden çok şahsın aralarında mevcut ya da ileride çıkması muhtemel düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümler vererek gidermelerini veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle uzlaşma, taraflar arasındaki düşünce ve işbirliği ortamını sağlama; aralarındaki görüş, düşünce ve çıkar ayrılıklarını, ortaya çıkan uyuşmazlıkları karşılıklı ödümlerle barış içinde çözümleridir.

Vergi Hukukunda uzlaşma ise, vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün ya da ceza muhatabının aralarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi yani; verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak anlaşmazlığın çözümlenmesidir. Uzlaşma vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında yaşanan ihtilaflarda uyuşmazlıkların idare aşamasında çözümlenmesidir.(Demir, 2018)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre uzlaşma iki şekilde sağlanabilmektedir. Bunlardan birincisi, tarhiyat öncesi uzlaşma; ikincisi ise tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezası (VUK'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde yazılı fiiller nedeniyle tarh edilecek vergi ve kesilecek vergi ziyai cezası ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) girmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ise, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek cezalar konusunda henüz vergi salınmadan ceza kesilmeden gidilmektedir.

3. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

VUK'un Ek 11'inci maddesi ile vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek cezalarda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tarhiyat öncesi uzlaşma yapma yetkisi verilmiştir. Buna göre 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği çıkarılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (213 sayılı Vergi Usul, 1961)'nun Ek-11'inci maddesinde; "Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek *vergi ziyai cezalarında* (359. 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. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanun'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temini edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir." hükümleri yer almaktadır.

Mezkûr maddeden anlaşılacağı üzere, tarhiyat öncesi uzlaşmanın temel koşulu bir vergi incelemesinin yapılmış olması ve inceleme sonucunda vergi inceleme raporlarına istinaden tarhi istenen bir vergi ve buna ilişkin vergi ziyai (kaçakçılık fiili nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezalarla bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) cezası olmasıdır.

Yine aynı maddeden; tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunun kesin olduğu, sonuçları hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyette bulunamayacağı, sadece uzlaşılan vergi üzerinden gecikme faizi hesaplanacağı, uzlaşılan vergi ziyai cezası üzerinden herhangi bir gecikme faizi hesaplanmayacağı, tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi(mükellefin uzlaşma davetine uymaması) veya uzlaşmanın vaki olmaması (tarafların uzlaşma rakamı üzerinde anlaşamaması) halinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemeyeceği anlaşılmaktadır.(Göktaş, 2019)

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde de; tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına

ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarların tutanaklarda yer alacağı, bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma gerçekleşmiş sayılarak buna göre işlem tesis edileceği belirtilmiştir.

Son olarak, 7194 sayılı Kanunun 26'ncı maddesiyle getirilen değişiklikle; uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyat cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde ödenirse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i, indirilir. Yapılan bu düzenleme ile, uzlaşmanın vaki olması halinde üzerinde uzlaşılan cezanın da Kanunun 376'ncı maddesinde indirim kapsamına alınmaktadır.

4. MÜKELLEFİN TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİNİN OLUP OLMADIĞININ VERGİ İNCELEME TUTANAĞINDA BELİRTİLMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesine göre inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. Maddede geçen lüzum görülen hallerde ifadesi, inceleme elemanının, inceleme sırasında inceleme tutanağı düzenleyip düzenlememekte takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir. İnceleme tutanağının düzenlenmesi, incelemeyi yapanın buna gerek görmesine bağlıdır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik de bunu teyit etmekte ve bir zorunluluk getirmemektedir. Söz konusu yönetmelikte tutanak düzenlenmesi halinde düzenlenecek tutanakta yer alması zorunlu unsurlar belirtilmiştir. Vergi inceleme tutanağının düzenlenmesinin zorunlu olduğu, inceleme elemanının lüzum görmesine bırakılmadığı incelemeler aramalı incelemelerdir. Vergi inceleme elemanı incelemesine incelemeye başlama tutanağı ile başlamaktadır. İncelemeye başlama tutanağında da incelemenin nerede yapılacağı kararlaştırılmaktadır. Ayrıca vergi incelemesi sürecinde mükellefin haklarının neler olduğunun mükellefe izah edildiği hususu incelemeye başlama tutanağında yer almaktadır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğine göre tarhiyat öncesi uzlaşmaya iki şekilde gidilmektedir. Bunlardan birincisi “uzlaşma talebi”, diğeri ise “uzlaşmaya davet”tir. Talep mükellef tarafından, ilgili birime; davet ise vergi inceleme elemanınca, mükellefe yapılmaktadır. İnceleme doğrudan mükellef nezdinde yapılıyorsa talep, mükellefin bilgisi dışında yapılıyorsa davet söz konusudur.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğin “Uzlaşma Talebi” başlıklı 8’inci maddesine göre; *Uzlaşma için nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurması şarttır.*

(2) *Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçeceği; 11’inci maddesinde ise “Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.” hükmü yer almaktadır.*

Aynı yönetmeliğin 9/3 maddesinde “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.” hükmü, yer almaktadır.

Görülebileceği üzere Yönetmeliğin 9/3 maddesi yönetmeliğin 11’inci maddesindeki durumda geçerlidir. Yani yönetmeliğin 9/3 maddesi giyabında yapılan incelemelerde uzlaşmaya davet durumunda söz konusudur. Vergi inceleme elemanının inceleme tutanağının düzenlenmesi sırasında nezdinde inceleme yapılan mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olup olmadığı sorma zorunluluğu yoktur.

Buna göre; nezdinde inceleme yapılan mükellef uzlaşma talebini vergi inceleme elemanına veya Vergi Denetim Kurulunun ilgili Daire Başkanlığına yazılı olarak bildirmezse ve uzlaşma talebinin olduğu hususunu inceleme tutanağının düzenlenmesi sırasında tutanağa geçirilmesini istemezse tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olmadığı varsayılır. (Fil ve Fil, 2015)

İncelemeye başlanma anından itibaren inceleme ile ilgili son tutanağının düzenlenme anına kadar geçen süre zarfında hakkında inceleme yapılan kimseler, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler. Burada önemli olan

nokta inceleme tutanağının düzenlenmiş sayılabilmesi için mükellefle birlikte vergi inceleme elemanlarının da tutanağı imzalaması gerekmektedir.

5. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN MÜKELLEF VE İDARE AÇISINDAN OLUMLU SONUÇLARI

Vergide uzlaşma kurumuna duyulan ihtiyaç, vergi veren ile vergiyi alan taraflar arasındaki artan sayıda uyuşmazlıkların çözümlenemediği hallerde, yargı yolu ile çözümüne vergi veren tarafından başvurulması ile ilgili mahkemelerde biriken vergi ile ilgili çözümlenecek dosyaların çoğalması ve mahkeme süreçlerinin de uzun sürmesi gibi sebepler ile devletin vergileri toplamasında gecikme olması neticesinde artmıştır. Böylece birçok devlette vergi hukuklarında uzlaşma kurumları oluşturulmuştur. Vergi ile ilgili uyuşmazlık dosyalarının mahkemelerde birikmesi ve davaların sürüncemede kalması devletlere bir maliyet de yüklemektedir. Yargı ekonomisi açısından da uzlaşma önemli bir kurumdur.

Ayrıca uzlaşma sisteminin mükellef ve vergi idaresi açısından birçok avantajları vardır. Bunları sayacak olursak; (Karakaya, 2019, s.18-19)

- Mükellef vergi borcu ve cezaların yükünden kurtulmakta ve psikolojik olarak rahatlamaktadır. Uzlaşma ile vergi ihtilaflarının süratle halli ile mükelleflerin tereddütlerinin giderilip huzura kavuşmalarını temin etmektedir.
- Uzlaşma mükellefin yargı aşamasında ödemesi gereken maliyetleri ve bürokratik faaliyetleri yok etmektedir. Mükellef dava takip sürecinden, yargı aşamasının getirdiği emek, zaman kaybindan ve dava masraflarından kurtulmaktadır.
- Uzlaşma sayesinde uyuşmazlığı idarece ve kısa sürede çözebilecek olan mükellefler, yargı aşamasında uzayan süreçte emek ve zaman kaybindan, bürokratik süreçten, psikolojik yorgunluktan ayrıca yargı masraflarından kurtulmaktadır.
- Vergi ile ilgili uyuşmazlıklar hızlı ve sağlıklı bir şekilde çözüme kavuşturulmaktadır. Uygulamasında devlet vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçmektedir, fakat toplaması gereken vergiyi daha hızlı ve vaktinde toplamaktadır. Uzlaşma kamu alacağıının değer kaybına uğramadan hazineye ödenmesini (intikalini) sağlamaktadır.
- Yargının iş yükünü azaltmaktadır: Uzlaşma kurumu ihtilafları daha hızlı çözüme kavuşturmaktadır. Mahkemelerde ele alınmaları gereken

vergi uyumsuzluğu ile ilgili dosyalar azalmaktadır. İlgili dosyaların mahkemelerde birikmesini önlenmektedir. İtiraz ve temyiz mercilerinin işlerinde hafifleme olarak ihtilaflara odaklanmayı sağlamaktadır.

6. SONUÇ

Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırması açısından çok rağbet edilen bir uyumsuzluk çözüm yoludur. Bu müessese, vergi idaresine de alacağını daha önce tahsil etme ve enflasyonun olumsuz etkisinden kurtulma olanağı vermektedir.

Uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleşmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) üzerinde tarhiyat yapılmadan önce idare ile anlaşmasıdır.

Uyumsuzluğun idari aşamada çözümü; yargı yolundaki takip masraflarından ve zahmetinden kurtarıırken, bunun yanında idarenin vergi alacağını güvence altına alır ve mükelleflerin uzlaşma başta olmak üzere idari aşamadaki diğer yolları kullanarak vergi aslı ve cezasını daha az miktarda ödemesine imkân sağlar.

Özellikle bazı mükellefler için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması hem mükellef açısından hem de alacaklı vergi dairesi tarafından olumlu sonuçlar doğurabilecektir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak) Resmi Gazete (Sayı: 10705)
- Demir, Alaattin (2018). 7103 Sayılı Kanunla Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinde Getirilen Yenilikler. *Yaklaşım Dergisi* 312
- Fil, M. Ve Fil, N. (136). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinin Olup Olmadığının Mükellefe Sorulması Zorunluluk Mudur?, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 136.
- Göktaş, Kazım (2019). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Cezalarda İndirim İle (VUK 376. Md.) İlişkisi *E-Yaklaşım* 317
- Karakaya, Seda (2019) *Vergi Uyumsuzluklarının Çözümünde Uzlaşma*

Kurumu: Bolu İli Örneđi, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (2011, 31 Ekim) Resmi Gazete (28101)