

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA

Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim dalı Konya, Türkiye.
ORCID: 0000-0003-0710-3312

ÖZET

Uzlaşma esas itibarıyla, vergi uyuşmazlıklarının idare ve mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesi olarak tanımlanabilir. Taraflar serbest iradeleriyle vergilerin veya buna bağlı vergi cezalarının, anlaşmaya vardıkları miktar üzerinden ödenmesini kabul etmektedir. Bu sayede uyuşmazlık yargı öncesi bir safhada çözümlenmekte ve yargıya gidilmemekte, dolayısıyla yargının iş yükü azalmış olmaktadır.

Uzlaşma, çeşitli yararları dolayısıyla kabul edilmiştir. Uzlaşma sayesinde, uyuşmazlıkların yargı organına gidilmeden çözülmesi suretiyle zaman kaybının önlenmesi ve verginin kısa zamanda tahsili sağlanabilecektir. Böylece yargı organlarının iş yükü hafifleyecek, yargı organlarında yapılan masraflar azalacak ve vergi alacağının değer kaybı önlenilecektir. Mükellefler de uzlaşma sonucu daha az vergi cezası ödeyeceklerdir.

Uzlaşma konusunda çok sayıda kanun değişikliği yapılmıştır. Son olarak 28.07.2024 tarihli 7524 sayılı Kanunla vergi asılları uzlaşma dışına çıkarılmıştır. Vergi aslına ilişkin açılmış dava ile vergi cezalarına karşı uzlaşmama durumunda açılan davaların neticeleri arasında farklılık olabilecektir. Bu çalışmada bu düzenleme ve etkileri de ele alınacaktır.

Bu çalışmada uzlaşma müessesesinin yararları, şartları ve sonuçları üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyuşmazlığı, uzlaşma, idari çözüm yolu.

RECONCILIATION IN TAX LAW

ABSTRACT

In essence, reconciliation can be defined as the settlement of tax disputes through an agreement as a result of negotiations between the administration and the taxpayer. The parties freely agree to pay the taxes or related tax penalties over the agreed amount. In this way, the dispute is resolved at a pre-judicial stage and the workload of the judiciary is reduced.

Conciliation has been accepted due to its various benefits. By means of reconciliation, disputes can be resolved without going to the judicial body, preventing loss of time and collecting the tax in a short time. Thus, the workload of the judicial bodies will be lightened, the expenses incurred by the judicial bodies will be reduced and the loss of value of the tax receivable will be prevented. Taxpayers will also pay less tax penalties as a result of reconciliation.

Many legal amendments have been made regarding reconciliation. Finally, with the Law dated 28.07.2024 and numbered 7524, main tax amount were excluded from reconciliation. There may be a difference between the results of the lawsuits filed against the main tax amount and the lawsuits filed against the tax penalties in case of non-compromise. In this study, this regulation and its effects will be discussed.

In this study, the benefits, conditions and consequences of the reconciliation procedure will be emphasised.

Keywords: Tax dispute, reconciliation, administrative remedy.

Giriş

Uzlaşma genel olarak, vergi uyuşmazlıklarının idare ve mükellef arasında yapılan pazarlık sonucu, anlaşma yoluyla çözümlenmesi olarak tanımlanabilir (Güneş, 1998, s. 178; Öncel, Kumrulu, Çağan, & Göker, 2022, s.

192). Uzlaşmanın kabulünde izlenen temel amacın uyuşmazlığın kolayca giderilip vergi alacağının hazineye giriş sürecinin kısaltmak olduğu söylenebilir (Öncel, Kumrulu, Çağan, & Göker, 2022, s. 192). Taraflar serbest iradeleriyle vergilerin veya buna bağlı vergi cezalarının, anlaşmaya vardıkları miktar üzerinden ödenmesini kabul etmektedir (Aliefendioğlu, 1971, s. 47). Taraflar serbest iradeleriyle vergilerin veya buna bağlı vergi cezalarının, anlaşmaya vardıkları miktar üzerinden ödenmesini kabul etmekte, uyuşmazlığı barışçıl bir şekilde çözmeye yardım etmektedir (Üstün, 2013, s. 99; Başaran Yavaşlar, 2018, s. 311; Güneş, 1998, s. 178). Uzlaşma, içerisinde pazarlık barındıran ve her iki tarafın rızasının olduğu, menfaat temelli ve barışçıl bir çözüm yoludur (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2022, s. 301; Ünal, 2024, s. 37). Bu sayede uyuşmazlık yargı öncesi bir safhada çözümlenmiş olmakta ve yargıya gitmeye gerek kalmamaktadır (Yılmaz, 2009, s. 322; Karakoç, 2017, s. 544). Bu itibarla uzlaşma müessesesi yargının iş yükünün azaltan bir fonksiyon ifa etmektedir.

Uzlaşma temel itibarıyla, karşılıklı taviz ve fedakârlığa dayanmaktadır. Komisyonların alınacak vergi cezaları üzerinde inisiyatif kullanabilmeleri, uzlaşmada vergi idaresinin takdir yetkisi bulunduğunu göstermektedir (Üstün, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, 2007, s. 127).

Uzlaşma, Türk vergi hukukuna 1963 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde girmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise 1985 yılında VUK'ta yer almıştır.

Ülkemizdeki uzlaşma müessesesine kaynaklık eden Alman uygulaması, anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977 yılında Alman kanun koyucu tarafından kaldırılmıştır (Öncel, Kumrulu, Çağan, & Göker, 2022, s. 192)

Uzlaşma Vergi Usul Kanunun 376 ilâ 377. maddeleri arasında yer alan Ek Maddelerinde düzenlenmektedir. Uzlaşma müessesesinde son olarak 7524 sayılı Kanun ile değişiklikler yapılmış ve vergi asılları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. (7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, 02.08.2024, S. 32620).

I. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, adı üzerinde, mükellefe yönelik ikmalen, resen ya da idarece bir tarh işlemi yapıldıktan ve işlemle beraber vergi ziyai cezası ve/veya usulsüzlük/özel usulsüzlük kesildikten sonra gidilebilen idari yoldur. Mevcut haliyle sadece vergi ziyai ve belli miktarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlükler için gidilebilen bir yoldur. Uzlaşma yoluna gidilebilecek olan tarh işlemi, yukarıda da bahsedildiği üzere, matrahın idare tarafından tespit edildiği tarhlardır (Üstün, 2020, s. 165). Uzlaşma görüşmeleri sonunda anlaşma sağlanırsa tarh edilen vergi cezalarında belli indirimler söz konusu olacaktır. Aksi halde mükelleflerin dava açma hakları saklı kalacaktır.

7524 sayılı Kanunun 14. maddesiyle vergi asılları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Buna göre VUK'un Ek 1. Maddesindeki düzenlemenin son hali şu şekildedir: *“Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları ile 23.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan 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”*.

Buradaki hüküm doğrultusunda, tarhiyat sonrası uzlaşmaya sadece ikmalen, resen, idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai (bir kat kesilen vergi ziyai) cezalarında ve 23.000 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında gidilebilecektir.

Ek 1. Maddede ayrıca, uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınacağı belirtilmekte ve 23.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için VUK'un 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirime ilişkin oranın %50 artırımlı olarak uygulanacağı hükme bağlanmaktadır.

2021 yılından önce uzlaşmaya sadece ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergi asılları ve vergi ziyai cezaları için gidilebilmekteydi. Ancak 7338 sayılı Kanunla (7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, 26.10.2021, S. 31640) belli miktarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için de tarhiyat sonrası uzlaşma imkânı getirilmiştir. Belli miktardan az olan (2024 yılı için 23.000 TL) usulsüzlük ve özel usulsüzlükler uzlaşma dışı bırakılmıştır.

Ayrıca “(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç” uzlaşmaya gidilmesi kabul edilmemiştir. Dolayısıyla VUK’un 359. maddesi kapsamında kaçakçılık suçu kapsamına giren (örneğin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge yahut sahte belge düzenlemek veya kullanmak gibi) fiillerle vergi ziyasına yol açılması hallerinde uzlaşma yolu kapalıdır. Ayrıca izaha davet müessesesiyle ilgili VUK’un 370/b maddesinde de kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına yol açanların izaha davet edilmeyecekleri vurgulanmıştır. Fakat bazı sınırlar dâhilinde mükelleflere ön tespiti ilişkin yazının tebliğ edilebileceği de belirtilmiştir. Buna göre; “(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 500.000 TL Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilir”. Bu durumdaki mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilmiş ve vergi ziyai cezası da %20 oranında kesilmiş olsa bile VUK’un Ek 1. maddesi gereğince kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşmaya gidilemeyecektir.

Bu hükümler değerlendirildiğinde, VUK’un 359. maddesi kapsamındaki kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına sebebiyet verildiğinde uzlaşma yolunun kapalı olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca belli sınırlar altında kaldığı için sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükellefler izaha davet edilse bile bunlara kesilen vergi ziyai cezalarında da uzlaşma yolunun kapalı olduğu görülmektedir.

Uzlaşma talebi, vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi içinde (30 gün) yapılır. Buna göre, mükellef kendisine tebliğ yapıldıktan sonra 30 gün içinde uzlaşma yoluna gidebileceği gibi doğrudan dava da açabilecektir. (VUK Ek madde 1). Eğer 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. (VUK Ek madde 7/2). Uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise, durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince bildirilmesi üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

II. Uzlaşma ve Cezadan İndirim Müessesesi

Cezadan indirim müessesesi, VUK’un 376. maddesinde düzenlenmiştir.

Esas itibarıyla uzlaşma ve cezadan indirim müesseseleri birbiriyle birleşmez. Mükellef önce cezadan indirim hakkından yararlanıp arkasından da uzlaşma yoluna gidemez. Mükellefin bir uyuşmazlık ortaya çıktığında, iki yoldan birini tercih etmesi gerekir.

Ancak, uzlaşma yoluna giden ve sonuçta uzlaşan mükellefler için 2019 yılının sonunda çıkarılan 7194 sayılı Kanunla (7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete, 07.12.2019, S. 30791) üzerinde uzlaşılan ceza miktarı üzerinde de ayrıca bir indirim imkânı sağlanmıştır. VUK’un Ek 9. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir: “Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz”. VUK’un 376/1. maddesinin 2 numaralı bendi ise şu şekilde hükme bağlanmıştır: “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”. Buna göre, VUK’un 376/1. maddesinin 2. bendi gereğince, mükellefin uzlaşma yolunu tercih etmesi ve uzlaşması halinde, üzerinde uzlaşılan verginin (veya vergi farkının) tamamını ödemesi ve bunun yanı sıra vergi cezalarının ise %75’ini

kanunî süreleri içinde ödemesi kaydıyla, üzerinde uzlaşılan vergi cezalarının %25'i indirilir. Bu itibarla uzlaşmanın sağlanması ve uzlaşılan miktarların ödenmesi kaydıyla mükellefe cezadan indirim hakkı verilmek suretiyle sınırlı da olsa bir imkân daha tanınmış olmaktadır.

7524 sayılı Kanunla VUK'un Ek 9. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “*uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz*” ibaresi “*uzlaşılan cezalar hakkında başkaca bir indirim uygulanmaz*” şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca VUK'un 376. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi de yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece uzlaşmanın ardından ilave bir cezadan indirim hakkı da ortadan kalkmıştır.

Uzlaşma ve cezadan indirim müesseseleri artık birbiriyle birleşmez niteliktedir. Ancak mükellefin, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek hadiseye VUK'un 376/1. maddesi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı vardır. Mükellef uzlaşma yolundan vazgeçerek uyuşmazlığın cezadan indirim yoluyla çözülmesini tercih edebilir.

III. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, henüz bir tarh yapılmadan önce başvurulmuş uzlaşma yoludur. Vergi incelemesi devam ederken gidilen bir yoldur. VUK'un ek 11. maddesinde düzenlenmiştir.

Nezinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Resmî Gazete, 31.10.2011, S. 28101, madde 9). Ayrıca mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Ancak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve mükellef uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez (Üstün, 2020, s. 169).

VUK'un Ek 11. maddesine göre, “*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilere ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 23.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir*”.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna da artık vergi asılları için gidilememektedir. Sadece tarh edilecek vergilere ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları ile miktarı 23.000 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurulabilecektir. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde, dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, madde 11).

“*Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler*” (VUK ek madde 11/3).

IV. Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi

Uzlaşma müessesesi çok tartışmalı bir konudur. Bazı vergi ilkelerine aykırılığı bünyesinde barındırmasının yanı sıra vergi uyuşmazlıklarının kısa yoldan halledilebilmesi bakımından da faydaları bulunmaktadır.

Uzlaşma müessesesinin amacının, uyuşmazlıkların yargı organına gidilmeden çözülmesi suretiyle zaman kaybının önlenmesi ve verginin kısa zamanda alınmasının sağlanması olduğu belirtilmektedir (Yılmaz, 2009, s. 345; Doğan, 2000, s. 82). Bu sayede yargı organlarının yükü hafifleyecek, yargı organlarında yapılan masraflar azalacaktır. Vergi idaresi ise alacağına daha kısa süreler içinde kavuşacağından vergi alacağının değer kaybı önlenmiş olacaktır (Yılmaz, 2009, s. 346; Şahinok, 1978, s. 224, 265). Nitekim tarhiyat sonrası uzlaşmanın getirilme gerekçesi olarak, vergi uyuşmazlıklarının hızla çözülmesi ve bu sayede mükelleflerin

hukukî güvenliğe kavuşturulması, kamu alacaklarının çabuk tahsilinin sağlanması ve yargının iş yükünün azaltılması gösterilmiştir (Başaran Yavaşlar, 2018, s. 310). Hatta uzlaşma müessesesi, vergi yargısının mütemmim cüzü olarak ifade edilmektedir. Ancak uyumsuzluk idare ile mükellef arasında çözümlendiği için uzlaşmanın vergi içtihatlarının doğmasını önlediği de belirtilmektedir (Üstün, 2013, s. 107).

Uzlaşma bu faydalarına karşın, çeşitli sakıncaları da bünyesinde barındırmaktadır. Uzlaşma konusunda idarenin takdir yetkisine sahip olması, vergilerin kanunîliği ile suç ve cezada kanunilik ilkesi bağlamında, açıkça anayasaya teşkil etmektedir (Yılmaz, 2009, s. 339). Gerçekten de vergi almanın devlete tanınan bir hak, yetki veya görev niteliğinde olduğu ve idareye bu hususta tanınan yetkinin ancak bağlı yetki olabileceği (Öncel, Kumrulu, Çağan, & Göker, 2022, s. 4) göz önüne alındığında, özellikle daha önceden vergi aslı konusunda idareye tanınan yetkinin, anayasaya aykırı olduğu ve bir bakıma vergi hukukunun özünü zedelediği anlaşılmaktadır. Doktrinde de uzlaşma müessesesine gerek olduğu, bu yüzden kanunilik ilkesini burada daha yumuşak bir şekilde yorumlamanın mümkün olduğu ileri sürülmektedir (Başaran Yavaşlar, 2018, s. 333). Ancak 7524 sayılı Kanunla vergi asıllarının uzlaşma kapsamına çıkarılmış olması, bu yöndeki eleştirileri bertaraf edecek niteliktedir. Yapılan düzenleme, ilkeler bazında olumlu niteliktedir.

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri miktarlar konusunda mevzuatta bir düzenleme yoktur. Bu hususta komisyonların uzlaşabilecekleri alt ve üst sınırlar belirlenmesi isabetli olacaktır (Üstün, 2013, s. 106).

Uzlaşma komisyonlarının kararlarının açıklanması, uygulamada birliğin sağlanması bakımından faydalı olacaktır. Komisyon kararlarının yargı denetimine açılması uzlaşmanın özüne aykırı olsa da kararların açıklanması eşitliğin sağlanmasına katkıda bulunacaktır. Komisyon kararlarının gelecekteki uygulamaya istikrar kazandırmak açısından, uzlaşan mükellefin hukukî durumunu etkilememek kaydıyla, idarî denetime tâbi tutulması, komisyonların yetkilerini daha dikkatli kullanmasını sağlayacaktır. Kararların açıklanması ve idarî denetim aynı zamanda idarenin keyfi hareket etmesi ihtimalini de engellemiş olacaktır. Her ne kadar mükellefler beğenmedikleri teklifi kabul etmek zorunda değillerse de komisyonların takdir yetkilerinin denetim dışı kalması önemli bir eksiklik (Üstün, 2013, s. 107; Üstün, 2007, s. 262, 263)

Uzlaşmanın bir diğer sakıncası olarak, eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkelerine aykırı sonuçlar doğurabilmesi gösterilebilir (Öncel, Kumrulu, Çağan, & Göker, 2022, s. 193; Güneş, 1998, s. 180; Erdem, 2005, s. 81; Çağan, 1982, s. 139; Karakoç, 2017, s. 546). Vergisini düzenli ödeyen mükellefler ile ödemeyenler arasında eşitsizlik meydana gelebilmektedir. Hatta vergisini zamanında ödeyen mükellefin uzlaşma imkânının bulunmamasına rağmen, zamanında ödemeyen mükellefin uzlaşma imkânına sahip olması bile eşitlik ilkesine aykırılık bakımından eleştirilebilir (Üstün, 2007, s. 259; Başaran Yavaşlar, 2018, s. 332). Kesilmiş usûlsüzlük yaptırımlarının uzlaşma dışında bırakılmasının eşitliğe aykırı olduğu belirtilmekteydi (Başaran Yavaşlar, 2018, s. 317, 332). Usûlsüzlüklerin uzlaşma kapsamına alınması bu yöndeki eşitliğe aykırı durumların ortadan kaldıran nitelikte olmuştur. Ayrıca, benzer durumdaki kişilerden birinin uzlaşmaya başvurması, diğerinin başvurmaması durumunda da uzlaşma sonucuna göre aralarında bir eşitsizliğin oluşması ihtimali bulunmaktadır. Bu sakıncalar, benzer durumdaki iki kişinin uzlaşma yoluna gidip birinin uzlaşıp diğerinin uzlaşmaması veya her ikisinin de farklı şekilde uzlaşmaları durumlarında da ortaya çıkmaktadır (Üstün, 2013, s. 103). Çünkü takdir yetkisi dolayısıyla farklı komisyonlardan farklı kararlar çıkması muhtemeldir. Bu gibi durumlarda malî güce göre vergilendirme ilkesi de zedelenebilmektedir (Üstün, 2007, s. 259, 260). Ancak 7524 sayılı kanunla vergi asıllarının uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmış olması, burada bahsedilen sakıncaları büyük ölçüde ortadan kaldıran bir yapıdadır.

Vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması, uygulamada konu yargıya intikal ettiğinde sorunlara yol açacak niteliktedir. Mükellefler vergi aslı için dava açıp vergi cezası için uzlaşmaya gidebilirler. Vergi aslının mahkemede iptal edilmesi fakat ceza için uzlaşılmış olması halinde ortaya çelişkili bir durum çıkacaktır. Ya da vergi cezasında uzlaşılamayıp dava açılması halinde, vergi aslı ve vergi cezası için iki ayrı dava söz konusu olacaktır. Bu davaların ayrı vergi mahkemelerine düşmesi de mümkün olacaktır. Davaların birleştirilmemesi halinde farklı kararlar dahi gündeme gelebilecektir.

İki ayrı davanın açılması, iki ayrı harç ödenmesi bakımından da eleştirilmektedir. Karşı taraf vekalet ücretinin de iki katına çıkması söz konusu olacaktır. Bu düzenleme, yargının iş yükünü azaltma bir yana, onun iş yükünü daha da artıran bir yapıya yol açmaktadır (Doğrusöz, 2024; Ünal, 2024, s. 40).

7524 sayılı Kanun'un getirdiği düzenlemeler neticesinde, uzlaşma müessesesinin kapsamının neredeyse %50 daraltıldığı, bu yüzden uzlaşma müessesesinin asıl amaçlarından olan hazineye hızlı para akışının sağlanması gayesinin sektöre uğrayacağı belirtilebilir (Ünal, 2024, s. 49).

Uzlaşma konusunda 7194, 7338 ve 7524 sayılı kanunlarla düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemelerde usulsüzlükler de uzlaşma kapsamına alınmış, uzlaşmaya ilave olarak cezadan indirim hakkı da tanınmıştır (Ünal, 2024, s. 39). Ancak 2024 yılı içinde yapılan değişikliklerle vergi asılları uzlaşma kapsamına alınmış, uzlaşılacak cezalar için ayrıca cezadan indirim hakkı da ortadan kaldırılmıştır.

Söz konusu düzenlemeleri şu şekilde belirtmek mümkündür:

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete, 07.12.2019, S. 30791. Kanunun 26, 27 ve 28. Maddelerinde düzenlemeler yapılmıştır.	7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, 26.10.2021, S. 31640. Kanunun 44 ve 45. Maddelerinde düzenlemeler yapılmıştır.	7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, 02.08.2024, S. 32620. Kanunun 14. Maddesinde düzenlemeler yapılmıştır.
Uzlaşılacak miktarlara ilaveten cezadan indirim imkânı getirilmiştir: <i>MADDE 26 – 213 sayılı Kanunun 376 ncı maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</i> <i>VUK madde 376: “Mükellef veya vergi sorumlusu;</i> <i>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,</i> <i>2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılacak 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 uzlaşılacak cezanın %25’i, indirilir”.</i>	Vergi ziyanının yanı sıra belli sınırı aşan usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına alınmıştır: <i>MADDE 44 – 213 sayılı Kanunun ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “cezalarının” ibaresinden önce gelmek üzere “cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük” ibaresi... eklenmiştir.</i> Uzlaşmaya gidebilmek için belirlenen sınırı aşmayan usulsüzlükler için ise VUK’un 376. Maddesindeki cezadan indirim oranının %50 artırımlı uygulanacağı hükme bağlanmıştır: <i>MADDE 44 – 213 sayılı Kanunun ek 1 inci maddesinin ... ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir:</i> <i>“Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır”.</i>	Vergi asılları gerek tarhiyat sonrası ve gerek tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır: <i>MADDE 14- 213 sayılı Kanunun;...</i> <i>c) Ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “vergilerle bunlara” ibaresi “vergilerle” şeklinde değiştirilmiş, “tarh edilen vergi ve” ibaresi madde metninden çıkarılmış, ikinci cümlesi yürürlükten kaldırılmış ve yedinci cümlesinde yer alan “vergi ve” ibaresi madde metninden çıkarılmış, ikinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “harçların” ibaresi “harçlara ilişkin cezaların” şeklinde ve üçüncü fıkrasında yer alan “tarh edilecek vergilerde” ibaresi “kesilecek cezalarda” şeklinde değiştirilmiştir.</i> <i>...</i> <i>f) Ek 11 inci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “vergiler ve bunlara” ibaresi “vergilerle” şeklinde değiştirilmiş, “tarh edilecek vergi ve” ibaresi madde metninden çıkarılmış, ikinci fıkrasının son cümlesi yürürlükten kaldırılmış [Uzlaşılacak vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır] ve üçüncü fıkrasında yer alan “verginin tarhından ve” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.</i>

Uzlaşılacak miktarlara ilaveten sadece VUK'un 376/1. maddesinin 2 numaralı bendindeki indirimin uygulanacağı belirtilmiştir: VUK EK MADDE 9- “Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılacak vergi ve cezalar hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz. Hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Mükellefin uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur”.	Aynı imkânlar tarhiyat öncesi uzlaşma için de tanınmıştır: MADDE 44 –213 sayılı Kanunun ek 11 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında” ibaresi “ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında” şeklinde değiştirilmiş ve fıkraya aşağıdaki cümle eklenmiştir: “Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır.”	Uzlaşmanın vaki olmasının ardından üzerinde uzlaşılacak cezanın %25'inin de indirilmesine imkân sağlayan düzenleme ilga edilmiştir: MADDE 14- 213 sayılı Kanunun; ... b) 376 ncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi yürürlükten kaldırılmıştır. ... e) Ek 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan “uzlaşılacak vergi ve cezalar hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz.” ibaresi “uzlaşılacak cezalar hakkında başkaca bir indirim uygulanmaz.” şeklinde değiştirilmiş ve ikinci fıkrasında yer alan “vergi ve” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.
Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespiti ilişkin izaha davet yazısı gönderilen mükelleflere kesilen cezalara karşı da uzlaşma yoluna gidilemeyeceğine yönelik düzenleme yapılmıştır: MADDE 28 – 213 sayılı Kanunun ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasındaki parantez içi hükümde yer alan “kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç” şeklinde değiştirilmiştir.	Yapılan değişikliklerle uyumlu olarak, VUK'un 376. Maddesindeki indirimin usulsüzlük -cezaları için de uygulanması kabul edilmiştir: MADDE 43 – 213 sayılı Kanunun 376 ncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan “vergi ziyai cezasının” ibaresi “vergi cezalarının” şeklinde değiştirilmiştir.	Vergi aşlının uzlaşma kapsamına çıkarılmasına uyum sağlamak üzere, gecikme faizi uygulanması, dava açılması gibi hükümlerde gerekli değişiklikler yapılmıştır: MADDE 14- 213 sayılı Kanunun; a) 112 nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “Uzlaşılacak vergilerde gecikme faizi; uzlaşılacak vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.” cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır. ... ç) Ek 7 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “vergi veya” ibareleri madde metninden çıkarılmış, üçüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmış ve dördüncü fıkrasında yer alan “tarhedilen vergiye veya” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. d) Ek 8 inci maddesinde yer alan “vergi ve” ibareleri madde metninden çıkarılmış, “112 ve 368 inci maddeleri hükümleri” ibaresi “368 inci madde hükmü” şeklinde, “8 numaralı bendi” ibaresi “dördüncü fıkrası” şeklinde değiştirilmiştir.

		Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılan uzlaşma başvuruları için geçici madde eklenmiştir: <i>MADDE 16- 213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir:</i> <i>“GEÇİCİ MADDE 35- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş, uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış ya da çeşitli nedenlerle uzlaşma günü ertelenmiş veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ve cezalara ilişkin bu Kanunun 112 nci, 376 ncı, ek 1 inci, ek 7 ncı, ek 8 inci, ek 9 uncu ve ek 11 inci maddelerinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır”.</i>
--	--	--

Sonuç

Uzlaşma müessesesi, her zaman tartışmaların odağında olmuştur. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli yararlarının bulunduğu inkâr edilemez. Ancak vergi hukukunun temel niteliğine ve vergi ilkelerine aykırılığı da bulunmaktadır. Uzlaşma eşitliğe aykırı sonuçlar da doğurabilmektedir.

Son yıllarda uzlaşma ile ilgili bazı kanunî düzenlemeler yapılmıştır. Uzlaşılan cezalar üzerinden ayrıca cezadan indirim hakkı tanınmıştır. Usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamına alınmıştır. Böylece uzlaşma konusunda getirilen bazı eleştiriler karşılanmıştır. Bu konuda yapılan en köklü değişiklik ise 7524 sayılı Kanunla vergi asılların uzlaşma kapsamına çıkarılması ile yapılmıştır. Vergi aslının uzlaşma kapsamı dışına çıkarılması vergi ilkeleri bakımından olumlu bir düzenlemedir. Ancak bu durumun uzlaşma başvurularını olumsuz etkileyeceği ve yargının iş yükünü artırıcı etki gösterebileceği de göz ardı edilmemelidir. Yapılan bu düzenlemeler, ileriki bir dönemde uzlaşma müessesesinin tamamen kaldırılabilirliği ihtimalini de göstermektedir.

Yapılan düzenlemeyle vergi asıllarının uzlaşma kapsamı dışına çıkarılması, uygulamada bazı sorunlara da yol açabilecek niteliktedir. Mükelleflerin vergi asıllarına karşı dava açmaları ve ceza için uzlaşma yoluna gitmeleri halinde sorunlar meydana gelebilecektir. Cezada uzlaşıp vergi aslına yönelik davanın kazanılması uyumsuzluğa yol açacaktır. Yahut daha sonra vergi cezası için de dava yoluna gidilmesi iki ayrı harç ödenmesinin yanı sıra davaların farklı vergi mahkemelerine düşmesi ve farklı kararlar verilmesine de yol açabilecektir.

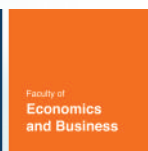
Uzlaşmanın kendinden beklenen faydaları gösterebilmesi ve vergi ilkelerine uygun olması için bazı hususları karşılaması gerekir. Buna göre uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisini kullanabilecekleri sınırların önceden mevzuatta belirlenmesi düşünülebilir. Kurallara uyan ve ilk defa uzlaşma yoluna başvuran mükellefler için daha fazla indirim oranı tanınması ya da daha önce uzlaşma yoluna başvurmuş mükellefler için daha düşük bir indirim oranı belirlenmesi söz konusu olabilir. Ayrıca uzlaşma komisyonu kararlarının gerekçeli bir şekilde hazırlanıp kamuoyuyla paylaşılması da kanaatimce hukukî güvenlik ilkesi bakımından şarttır.

Yapılacak düzenleme ile uzlaşmanın vergi yargısının yükünü gerçek anlamda hafifletecek bir yapıya kavuşturulması da gerekir (Üstün, 2013, s. 106). Fakat son yıllardaki değişiklikler değerlendirildiğinde uzlaşma müessesesinin yakın bir dönemde vergi sisteminden kaldırılacağı düşüncesi oluşmaktadır. Cezadan indirim müessesesi yeniden ele alınıp indirim oranları daha önce indirimden yararlanma durumlarına göre yeniden ayarlanırsa, uzlaşmanın mevcut yapısıyla sistemde kalmasına gerek kalmayacaktır.

Vergi asıllarının ileride yeniden uzlaşma kapsamına alınması söz konusu olursa, mutlaka komisyonlara önceden sınırları belli yeki tanınması ve komisyon kararlarının gerekçelerinin kamuoyuna açıklanması yoluna gidilmelidir.

Kaynakça

- Aliefendioğlu, Y. (1971). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Danıştay Dergisi*(1), 46-64.
- Başaran Yavaşlar, F. (2018). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXV(2), 309-337.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Doğan, B. (2000, Şubat). Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 74-82.
- Doğrusöz, B. (2024). Uzlaşmadaki Sonuçları Düşünülmemiş Değişiklikler. *Ekonomim*. 11 8, 2024 tarihinde <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/uzlasmadaki-sonuclari-dusunulmemis-degisiklikler/756677> adresinden alındı
- Erdem, T. (2005, Eylül). Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü? *Vergi Sorunları Dergisi*, 77-101.
- Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2022). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Şahinok, A. (1978). Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *İdare Hukuku ve İdarî Yargı İle İlgili İncelemeler II* (s. 220-281). Ankara.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Ünal, S. (2024, Ekim). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği ve 7524 Sayılı Kanun ile Getirilen Yenilikler. *Vergi Raporu*(301), 36-50.
- Üstün, Ü. S. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?* İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Üstün, Ü. S. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları. M. E. Üyümez, & C. Hacıköylü içinde, *Vergi Usul Hukuku* (s. 170-197). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIII(1,2), 321-351.
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Resmî Gazete, 31.10.2011, S. 28101.
- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete, 07.12.2019, S. 30791.
- 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, 26.10.2021, S. 31640.
- 7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete, 02.08.2024, S. 32620.



2nd INTERNATIONAL CONGRESS OF FINANCE AND TAX

November 08-10, 2024
Konya, Türkiye

PROCEEDINGS BOOK

EDITORS

Assoc. Prof. Dr. Mustafa Göktuğ KAYA
Prof. Dr. Savaş ÇEVİK

ISBN: 978-625-367-986-6
Issued: 05.12.2024