

Sirküler Tarihi : 04/07/2022

Sirküler No : 2022 / 93

VERGİ USUL KANUNU'NDA UZLAŞMA

1. Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde yargısal yolların yanı sıra idari çözüm yolları da bulunmaktadır. Bu kapsamda vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından birisi olarak düzenlenen uzlaşma, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında yapılmış veya yapılacak olan vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemi sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı mercilerine taşınmadan çözümlenmesini sağlayan bir yoldur.

2. Uzlaşma kurumunun, tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma şeklinde iki farklı türü bulunmaktadır. 213 sayılı Kanun'da tarhiyat sonrası uzlaşma terimi kullanılmamakla birlikte anılan Kanun'un ek 1. maddesinde düzenlenen uzlaşma kurumu, niteliği itibarıyla tarhiyat sonrası uzlaşmayı ifade etmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise Kanun'un ek 11. maddesinde düzenlenmiştir.

3. Kanun'un ek 1. maddesinde ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara bağlı veya bağlı olmaksızın kesilen vergi cezalarına karşı uzlaşma yoluna başvurma imkânının bulunduğu belirtilmektedir. Aynı madde uyarınca mükelleflerin veya ceza muhatablarının uzlaşma talebinde bulunabilmesi için vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya Kanun'un 116., 117. ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi gerekmekte olup bu hâllerden biri ya da birkaçının söz konusu olduğu tarh ve/veya ceza kesme işlemi için uzlaşılması mümkündür.

4. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar 3/2/1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Uzlaşma, anılan Yönetmelik uyarınca teşekkül eden uzlaşma komisyonları tarafından yürütülmektedir. Yönetmelik'in 9. maddesi uyarınca uzlaşma talebi vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.

5. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi veya temin edilememesi hâlinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellefin, dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirmesi durumunda uzlaşma sağlanmış sayılır.

6. Kanun'un ek 6. maddesinde uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olup gereğinin vergi dairelerince derhal yerine getirileceği belirtilmiş, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında mükellef veya adına ceza kesilen tarafından dava açılmayacağı ve hiçbir merciye şikâyetle bulunulamayacağı hükme bağlanmıştır.

7. Kanun'un ek 7. maddesinde ise müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için ancak uzlaşma gerçekleşmediği takdirde dava açma yoluna gidebileceği belirtilmiştir. Buna göre uzlaşmanın gerçekleşmemesi hâlinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair

tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma süresi bitmiş veya sürenin bitimine 15 günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzar. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi hâlinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

8. Ek 8. maddede uzlaşma gerçekleştiği takdirde uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların uzlaşma tutanağının vergi ve cezaların ödenme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmesi durumunda kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanlarının kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmesi hâlinde ise ödeme süreleri geçmiş olanların uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde, uzlaşma gerçekleşmediği takdirde 112. ve 368. maddeleri ile 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre ödeneceği hükme bağlanmıştır.

9. 213 sayılı Kanun'un ek 11. maddesinde düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma kurumuyula ise vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalarda, henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında uzlaşma görüşmeleri yapılması mümkün kılınmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar da 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir.

10. Tarhiyat öncesi uzlaşma; tarh edilecek vergi veya kesilmesi öngörülen cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama, yani vergi incelemesi aşamasında gerçekleşen uzlaşma yöntemidir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya sadece vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak tarhiyatlar konu olabilmektedir. Bir başka deyişle tarhiyat öncesi uzlaşmada ön koşul vergi mükellefi ya da ceza muhatabının vergi incelemesine tabi tutulmasıdır.

11. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması hâlinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikâyetle bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması hâlinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Buna karşılık daha sonra tarh edilen vergi veya kesilen cezaya karşı dava açma hakkı saklıdır. Ayrıca anılan Kanun'un 376. maddesi uyarınca cezada indirim talebinde bulunulması da mümkündür.

12. Tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılabilecek vergi ve cezalar 213 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilecek vergi ve cezalar ise anılan Kanun'un ek 11. maddesinde düzenlenmiştir.

13. Buna göre ek 1. maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesinde ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını (TL) aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda mükellefler ile uzlaşılacağı düzenlenmiştir. Ancak 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilen vergi, kesilen ceza ve bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ile 370. maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere söz konusu maddeye göre kesilen cezalar hususunda uzlaşma yoluna başvurulabilmesi mümkün değildir. Anılan cümlede yer alan "...5.000 Türk lirasını aşan..." ibaresi dava konusu kurallardan ilkinin oluşturmaktadır.

14. Tarhiyat öncesi uzlaşma açısından ise Kanun'un ek 11. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezaların tarhiyat öncesi uzlaşma konusu edilmesi mümkün değildir. Anılan cümlede yer alan "...5.000 Türk lirasını aşan..." ibaresi dava konusu diğer kuralı oluşturmaktadır.

15. Kanun'un mükerrer 414. maddesine dayanılarak 21/12/2021 tarihli ve 31696 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 534) ile Kanun'un ek 1. ve ek 11. maddelerinde yer alan 5.000 TL 2022 yılı için 6.800 TL üzeri olarak belirlenmiştir. Bu itibarla usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının 2022 yılında uzlaşmaya tabi olabilmesi için 6.800 TL'nin üzerinde olması gerekir.

16. Dava konusu kurallarla uzlaşmanın kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları 213 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Türk vergi hukukunda usulsüzlükler, genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre vergi kanunlarında yer alan vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmesi sırasında dikkate alınması gereken şekli birtakım yükümlülüklerle uyulmaması veya aykırı davranılması durumunda söz konusu fiillerin usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılması öngörülmüştür.

17. Vergi usul hukukumuzda usulsüzlük, anılan Kanun'un 351. maddesinde vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi olarak tanımlanmıştır. 352. maddede usulsüzlük fiilleri I. ve II. derece usulsüzlük şeklinde ayrı ayrı sayılmıştır. Usulsüzlük fiillerini işleyenlere, usulsüzlüğün derecesine ve mükellefiyet şekline göre farklılaştırılmış tutarlarda usulsüzlük cezası kesilir. Kesilecek bu cezalara, 213 sayılı Kanun'a bağlı cetvelde yer verilmiştir.

18. Özel usulsüzlük cezaları ise, esas olarak belge ve kayıt düzeni ile muhasebe standartlarına ve tek düzen muhasebe sistemine uyulmaması ve vergi idaresince istenen bilgi ve belgelerin verilmemesi fiillerini kapsamaktadır. Özel usulsüzlük cezaları Kanun'un 353., 355. ve mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddeler bağlamında özel usulsüzlük fiilleri; fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, damga vergisinde özel usulsüzlük cezası, bilgi vermekten çekinenler ile yine 107/A (elektronik ortamda tebliğ), 256. (defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti), 257. (diğer ödevler) ve mükerrer 257. (yetki) maddeleri ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi (muhtasar ve prim hizmet beyannamesi) hükümlerine uyulmaması şeklinde sınıflandırılmıştır.

Kaynak: Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas No:2021/129 Karar No:2022/33
Karar Tarihi:24.03.2022 (R.G. Tarih-Sayı:17.06.2022-31869)