

UZLAŞMA UYGULAMASI HUKUKA UYGUN MU?

Doç. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR*

I. SORUNUN ORTAYA KONULMASI

Uzlaşmayı düzenleyen VUK ek madde hükümlerinde (ek md.1, ek md.6-9 ve ek md.10-11) uzlaşmanın konusunun açık bir şekilde "tarh edilecek ya da tahakkuk edecek vergi miktarı ve kesilecek ya da kesilmiş vergi cezası miktarı" şeklinde belirlenmiş ve başkaca bir sınırlama yapılmamış olması, vergi idaresinin kanun lafzını, "vergi ve ceza miktarı üzerinde bir rakam uyuşması" şeklinde uygulamaya aktarmasıyla sonuçlanmıştır.

Hemen en başta hatırlamak gerekir ki, aslında, 1963 yılında 205 SK md.22¹ ile VUK sistemine dahil edilen uzlaşma, yıllardan beri doktrinde pek çok yazar² tarafından Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle

haklı olarak eleştirilmiş; kanunilik ilkesi (AY md.73, f.3, md.38, f.1 ve f.3), -kanunilik ilkesinden ayrı bir ilke olarak kabul edilirse- yasal idare ilkesi (AY md.2, md.8 ve md.123, f.1)³, eşitlik ilkesi (AY md.10) ve böylece verginin mali güçle orantılı olması ilkesine (AY md.73, f.1) aykırı bulunmuştur.

Kısaca ortaya koymak gerekirse; **kanunilik ilkesi** gereğince, vergi ancak kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır; (suç ve kabahat ile onun karşılığında uygulanacak) ceza da ancak kanunla belirlenir. Anayasa Mahkemesi, yerleşmiş içtihatlarıyla, AY md.73, f.3'ü, **vergilendirmeye ilişkin temel unsurların kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması** şeklinde yorumlamakta ve uygulamaktadır⁴. Buna

* Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Anabilim Dalı

1 t.19.02.1963, RG t.28.02.1963, S.11343

2 Örneğin bkz. ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, Vergide Uzlaşma, Danıştay Dergisi, S.28-29 (1978), 4; BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma, MÜİİBFD (Prof. Batirel'e Armağan), C.25 , S.2 (2008), 317, 320, 322-323, 329, 331-334; CANDAN Turgut, Vergileendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2.B., Ankara 2006261; ÇAĞAN Nami, Vergileendirme Yetkisi, İstanbul 1982, 138; DEMİRCİ Azmi, Uzlaşma" İçin Öneriler, Vergi Dünyası Dergisi, S.315 (2007), 25 vd.; ELA/KELECİOĞLU, Vergi Cezaları ve Uzlaşma, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2000 Sayısı Eki, İstanbul 2000, 72 vd.; ERDEM Tahir, Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?, Vergi Sorunları Dergisi, S.204 (2005), 94 vd.; GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 2.B., İstanbul 2008, 181-183; ORGAN İbrahim, Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma, Vergi Sorunları Dergisi, S.213 (2006), 171 vd.; OZANSOY Ahmet, Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı, Vergi Sorunları Dergisi, S.169 (2002), 37 vd.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 15.B., Ankara 2008, 171

3 İlikenin Anayasal dayanağı olarak AY md.8 ve md.123, f.1'i göstermekte GİRİTLİ/BİLGİN/AKCÜNER, İdare Hukuku, 2.B., İstanbul 2006, 10 vd. ve GÜNDAY Metin, İdare Hukuku, 9.B., Ankara 2004, 41

karşılık uzlaşmada, *vergi ve ceza miktarını kanun değil, vergi idaresiyle (uzlaşma komisyonuyla) mükellef arasındaki anlaşma⁵ belirle- niş olmakta; hatta bu anlaşma ile kimi zaman vergi ve ceza ortadan kaldırılmaktadır*. Böyle bir durum, aynı zamanda yasal idare ilkesine de aykırıdır. Çünkü; bir yandan **idari işlemlerin (ve eylemlerin) temelinde kanun olmasını⁶**; diğer yandan, **idarenin eylem ve işlemlerinin kanuna aykırı olmamasını⁷** emreden yasal idare ilkesi, vergi idaresinin vergi ve ceza miktarını mükellefle yapılacak anlaşmalar çerçevesinde belirlemesine izin vermez. Vergi idaresi, sadece kanun hükümlerini uygulayabilir; somut olaydaki vergi ve ceza miktarını, ancak ilgili kanun hükümleri çerçevesinde belirlemelidir. Kanun hükümlerinden öngördüğünden farklı bir belirleme yapmak; başka bir deyişle; anlaşmaya kanun hükümlerinin önünde yer vermek mümkün değildir. Uzlaşmanın eşitlik ilkesine (ve maddi eşitlik ilkesinin vergilendirme alanındaki somutlaşmış şekli olan verginin mali güçle orantılı olması ilkesine⁸) aykırılığına gelince; Anayasa Mahkemesi kararlarına göre **eşitlik ilkesi**, eşit hukuki statüde olanlara eşit, farklı hukuki statüde olanlara ise farklı davranılmasını emreder. Kimlerin eşit, kimlerin farklı hukuki statüde olduğunu tespit konusunda Vergi Hukuku'nda kullanılması gereken kriter ise "mali güç"tür (AY md.73, f.1). Dolayısıyla, **eşit mali güçte olanların eşit, farklı mali güçte olanların ise -bu farklılığa uygun şekilde- farklı vergilendirilmesi gerekir (verginin mali güçle orantılı olması ilkesi)**. Buna karşılık, uygulamadaki haliyle uzlaşma, uz-

laşan ve uzlaşmayan mükellefler arasında eşitsizliğe yol açtığı gibi, uzlaşan mükellefler arasında dahi eşitliği sağlamaktan uzaktır. Çünkü, somut kriterlere dayanmayan uzlaşma, *aynı mali güce sahip mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmesine yol açmaktadır*. Eşitlik ilkesine aykırılık vergi cezaları için de geçerli olup, *aynı kabahati işleyenlerin (uzlaşma ya da uzlaşmama durumuna ya da hangi miktar üzerinden uzlaşmanın sağlandığına bağlı olarak) farklı şekilde cezalandırılmalarına neden olmaktadır*.

Fakat, tüm bu eleştirilere rağmen, kanun koyucu uzlaşmaya ilişkin VUK düzenlemelerini değiştirmemiş; AY md.150 temelinde kanun hükümlerinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önünde dava açma hakkına sahip olanlar ise bu yola başvurmamışlardır. VUK ek md.6, f.1, ek md.7, f.1 ve f.3 ile üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya karşı dava açılması açıkça yasaklandığı için, mükelleflerin ve/veya ceza muhataplarının AY md.152 üzerinden konuyu Anayasa Mahkemesi önüne taşıyabilme imkanları olmamıştır. **Eleştirilere rağmen, uzlaşmanın VUK sistemimizdeki varlığını devam ettirmesini, büyük oranda, uzlaşmanın sağladığı diğer hukuki yararlar da (hukuki güvenlik ve barış, yargı ekonomisi, kamu alacağının hızlı tahsilatı, dava nedeniyle katlanılacak zaman, emek ve gider kaybının önlenmesi) aramak gerekir**. Hukukun birliği ilkesine ilişkin olarak yapılan "Tüm hukuk düzenine (Gesamtrechtsordnung) sadece tek bir ilkenin hakim olmadığı açıktır. O halde, "hukukun birliği"nden anlaşılması gereken, kısmi hukuk düzenlerini (/alt hukuk bölüm-

4 İlke hakkında ayrıntılı bilgi ve ilgili AYM kararları için bkz. GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 2.B., İstanbul 2008; Ayrıca bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve İstanbul Barosu İşbirliğiyle Düzenlenen "Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Edt.: ULUSAN/ÖZTÜRK, Ankara 2009, 155 vd. (Sempozyum kitabı)

5 Uzlaşmanın hukuki niteliği konusunda kapsamlı bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, MÜİİBFD, C.25 , S.2 (2008), 313 vd.

6 GÖZLER Kemal, İdare Hukuku Dersleri, 6.B., Bursa 2007, 62; GÜNDAY, 41

7 GÖZLER, 62

8 İlke hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri, İstanbul 2005, 13 vd.

lerini) (Teilrechtsordnung) taşıyan farklı ilkelerin birbirlerini "ısırmamaları/çiğnememeleri (beissen)" gereğidir. Farklı kısmi hukuk düzenlerinin ilkeleri arasında rekabet ya da çatışma ortaya çıkarsa, bu durumda, hangi ilkenin hukuki açıdan daha önemli ve buna bağlı olarak önceliğe sahip olduğunun tartışılması gerekir. Ayrıca, ilkeler arasında bir uzlaşma da mümkündür.⁹ şeklindeki yaklaşımı, kanaatimizce, bir hukuk dalının kendi içinde yaşanabilen ilkeler arası çatışma ya da rekabet hali için de kabul etmek mümkündür. Kanun koyucu da, uzlaşma kurumuyla ilgili olarak bunu yapmıştır¹⁰.

Ancak, kanun koyucunun "uzlaşma"yı bir kurum olarak arzu etmesi ile onu uygulamadaki haliyle arzu edip etmediği birbirinden ayrı konulardır. Başka bir deyişle, yukarıda aktarılan gerekçelerle kanun koyucu uzlaşmaya sistem içinde yer vermiştir. Fakat, mevcut uzlaşma uygulaması, Anayasa'nın, kanunun ve kanun koyucunun amacına acaba uygun mudur?

Bu makalede bu sorunun cevabı aranmakta; uzlaşma komisyonu ile mükellef ve/veya ceza muhatabı arasındaki –pek çok durumda kısa- buluşmada, ister çoğu zaman olduğu gibi komisyon (hatta bazen tek bir ilgili memur) tarafından yapılan önerinin

mükellef ve/veya ceza muhatabı tarafından kabul edilmesi şeklinde, ister pazarlık şeklinde cereyan etsin, mevcut uzlaşma uygulaması mercek altına alınmaktadır.

II. SORUNUN ÇÖZÜMÜNDE FARKLI BAKIŞ AÇILARI

1. Vergi İdaresinin Uzlaşma Konusundaki Takdir Yetkisi Hakkında VUK'da Boşluk Olduğu Görüşü

VUK'da, uzlaşma görüşmesinin içeriği, koşulları ve uzlaşılacak miktar konularında idarenin takdir yetkisinin sınırlarına ilişkin açık bir düzenlemenin olmayışı, kanunda bu konuda bir "boşluk" olup olmadığı sorusunu ortaya çıkarmaktadır.

"Kanunda bir hüküm bulunmasına rağmen, hükmün lafzı ile ruhunun bağdaştırılması mümkün olmayan hallerde, ... veya bir hükmün lafzı ve ruhu itibariyle tesbit edilen anlamda uygulanmasının dürüstlük kuralı ile çatıştığı ve bir hakkın kötüye kullanılması sayılacağı hallerde (de) kanunda uygulanabilir hüküm bulunmadığına sonucuna varılır. Bu hallerde örtülü (gizli) bir kanun boşluğundan bahsedilebilir."¹¹
"Kanunda bir hukuki meseleye hiçbir cevap bulunamıyorsa gerçek, tatmin edici bir cevap bulunamıyorsa gerçek olmayan boşluk

9 TIPKE Klaus, Über die Einheit der Steuerrechtsordnung, , Festschrift für Friauf, 742

10 Kanun koyucunun bu tercihi bizce de uygulamanın ihtiyaçlara uygundur. Çünkü, konuyla ilgili bir başka yazımızda da (BAŞARAN YAVAŞLAR, MÜİBFD, C.25, S.2 (2008), 333) belirttiğimiz üzere, "Teorik olarak, vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı en iyi bilen kimse olan mükelleften tüm açıklığıyla öğrenmesine izin veren yapısıyla uzlaşma, vergilendirmeye ilgili tüm kesimlerin çıkarlarına hizmet edebilecek bir içeriğe sahiptir. Bu nedenle, uzlaşma kurumunu kaldırmak değil ama, anayasal ilke ve kurallara uygun şekilde ve ayrıntılı olarak yeniden düzenlemek şarttır. Bu çerçevede, hukuk devleti ilkesi içinde yer alan "hukuki güvenlik, hukuki barış, yargı ekonomisi"ni sağlama gibi amaçlarla kanunilik ilkesini burada daha yumuşak bir şekilde yorumlamak mümkündür. Ancak bunun temel şartı, vergilendirme sürecini anayasal vergilendirme ilkelerine uygun şekilde yürütmekle görevli vergi idaresinin mükellefle "işbirliği şekil ve sınırı"ni anayasal kurallara uygun şekilde ve kanunla belirlemek, idareye kolayca keyfiliğe varabilecek genişlikte takdir yetkisi vermekten kaçınmaktır. Uzlaşma, kanun hükümlerini değiştirmeyi mümkün kılan -vergi ve ceza miktarı üzerinde- bir anlaşma ve adeta "vergilendirme sürecini hukuka aykırı şekilde kısaltma yolu" olarak değil, aksine, vergiyi doğuran olaya ve özellikle matrah büyüklüğüne ilişkin görüş farklılıkları ve uyuşmazlıkları ortadan kaldırmaya, belirsizlikleri açıklığa kavuşturmaya yönelik bir imkan olarak düşünülmelidir. Uzlaşma başvurularında uzlaşma talebinin, uzlaşma tutanaklarında ise uzlaşmanın ayrıntılı şekilde gerekçelendirilmesinin emredilmesi; bireysel olayda, uzlaşma tutanağının kapsamının tespiti gibi konularda dava yolunun kanunen açık tutulması; üzerinde uzlaşma bulunmayan idari işlemlere karşı her durumda dava açmanın mümkün olması; aynen mahkeme kararları gibi uzlaşma tutanaklarının da kamuya açık olması; idareye, vergiyi ve/veya cezayı tamamen ortadan kaldırma yetkisinin verilmemesi, bu konuda atılabilecek önemli adımlardır."; Benzer şekilde, "..., devlet açısından tahsilatın gecikmeksizin yapılmasının önemi karşısında, pratikliği ve uyuşmazlıkları azaltmada başarılı bir araç olarak gözükmesi nedenleriyle" uzlaşmanın "vazgeçilmez bir kurum" olduğu görüşünde GÜNEŞ, 183

vardır. Bu geniş ifadesiyle gerçek olmayan boşluk aşında kanunun boşluğunu değil kanunun sakathğini ifade etmektedir.”¹²

Bu açıklamalar çerçevesinde şöyle bir değerlendirme yapılabilir mi? Vergi Hukuku bir Kamu Hukuku alanı olduğu için, burada bireyler birbirleriyle değil, aksine devletle (vergi idaresiyle) karşı karşıyadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte kurulan (VUK md.19, f.1) bu kamu hukuku ilişkisinde idare, vergilendirme sürecinin hukuka uygun şekilde yürütülmesini sağlamakla görevlidir (AY md.8, md.11, md.123-md.125, VUK md.4, f.1 ve VUK md.134, f.1). Bu bağlamda, **vergi idaresinin hakları değil, görevleri ve bu görevlerin yerine getirilmesiyle sınırlı yetkileri söz konusudur.** Vergi idaresi görev ve yetkisini Anayasa ve kanunlara uygun şekilde yerine getirmek ve kullanmakla yükümlüdür. O halde, vergi idaresi bakımından hakkın kötüye kullanılması ya da dürüstlük kuralına aykırı şekilde kullanılmasından değil, görev ve yetkinin Anayasa ve kanunlara uygun şekilde yerine getirilmemesi ve kullanılmamasından söz edilebilir.

VUK ek md.1 ve ek md.11'de açıkça uzlaşmanın vergi ve vergi cezası miktarı üzerinde yapılacağı öngörülmekte; ancak, **uzlaşma görüşmesinde sadece miktar hakkında mı konuşulacağı, hangi şartlar altında uzlaşmaya varılabileceği ve uzlaşılacak miktarın sınırları konusunda herhangi bir düzenleme**

bulunmamaktadır. Kanun lafzının vergi idaresine uzlaşma konusunda uçsuz bucaksız bir takdir yetkisi tanıdığı şeklindeki mevcut uygulama ise açıkça Anayasa'ya¹³ aykırıdır. Dolayısıyla, bu konularda VUK'da bir **gizli (örtülü) boşluk** bulunmaktadır.

Çoğu durumda, gizli boşluk aynı zamanda bir gerçek olmayan boşluktur¹⁴. Nitekim, Anayasa'ya aykırılık iddialarını dikkate alarak, VUK ek md.1 ve ek md.11'deki düzenlemelerin, uzlaşmada idarenin takdir yetkisinin sınırları sorununa tatmin edici bir cevap verdiğini belirtebilmek mümkün olmadığı için, VUK'daki boşluğu (sadece gizli değil) bir **gerçek olmayan boşluk** olarak da nitelendirmek mümkündür¹⁵.

Gerçek olmayan bir kanun boşluğunun nasıl doldurulacağına gelince; **“Tatmin edici görülmeyen bir hükmü değiştirmek hakim değil kanun koyucunun görevidir. Ancak, kanun koyucunun hatası ... yüzünden tatmin edici olmayan bir hükmün uygulanması hakkın kötüye kullanılmasını teşkil edecekse, o zaman hakim, hükmü uygulamayacak ve ortaya çıkan örtülü boşluğu doldurabilecektir.”¹⁶**

O halde, VUK'daki Anayasa'ya aykırı uzlaşma düzenlemelerini değiştirmek kuşkusuz kanun koyucunun görevidir. Ancak, bu değişikliği kanun koyucu yıllardan beri yapmamakta; vergi idaresinin ilgili kanun hükümlerinin lafzını temel alan uygulaması ise Anayasa'ya aykırılık taşımaktadır. Bu

11 OĞUZMAN Kemal, Medeni Hukuk Dersleri, Giriş-Kaynaklar-Temel Kavramlar, 6.B., İstanbul 1990,74. Aktarılan kısımdaki koyu renkli vurgular, yazara aittir.: Benzeri şekilde EDİS Seyfullah, Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, 4.Basıdan Tıpkı Basım, Ankara 1993, 134

12 OĞUZMAN, 75-76 (Koyu renkli vurgular, yazara aittir.); EDİS, 133: “... kanundaki bir çözüm tarzı beğenilmiyorsa, ihtiyaçlara uygun görülüyorsa, tatmin edici kabul edilmiyorsa “gerçek olmayan boşluk (...) vardır.”

13 Bkz. yukarıda I

14 OĞUZMAN, 75. Yazar, gerçek boşlukların açık boşlukları, gerçek olmayan boşluklardan bir kısmının ise örtülü boşlukları ifade ettiğine; ancak, gerçek olmayan boşlukların, “kanundaki bir çözüm tarzının beğenilmediği, ihtiyaçlara uygun görülmediği, tatminkar bulunmadığı” halleri de kapsadığına işaret etmektedir

15 Uzlaşma konusunda VUK düzenlemelerinin boşluk içerip içermedikleri konusundaki değerlendirmede görüş alış-verişinde bulunduğum değerli meslektaşımı İdris Hakan FURTUN'a teşekkür ederim.

16 OĞUZMAN, 76 (Koyu renkli vurgular yazara aittir.); Krş. EDİS, 134; Vergi Hukuku'nda kanun boşluklarının doldurulması konusunda kapsamlı bilgi için bkz. FURTUN İdris Hakan, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Ankara 2009

nedenle, vergi hakimi, Anayasa'ya aykırı bu düzenlemeleri uygulamayarak, mevcut gizli boşluğu Anayasa'ya uygun şekilde doldurabilecektir. "Hakimler görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler." şeklindeki AY md.138, f.1, bunu emretmektedir.

2. Vergi İdaresine Uzlaşma Konusunda VUK'da Geniş Bir Takdir Yetkisi Tanındığı Görüşü

İdarenin uzlaşma konusundaki takdir yetkisi hakkında VUK'da boşluk olması bir yana, idareye son derece geniş bir alan bırakıldığı şeklindeki Türk Vergi Hukuku Uygulaması'nın dayandığı bu görüş, VUK'un lafzını esas almaktadır. Başka bir deyişle, uygulamada, VUK ek md.1, f.1 ve ek md.11, f.1 hükümleri başta gelmek üzere uzlaşmaya ilişkin tüm maddeler, -düzenlemede yer alan kelime ve deyimlerin dilbilgisi kuralları çerçevesinde ortaya koyduğu anlamı dikkate alan- lafzi yorum metodu kullanılarak anlamlandırılmakta ve idareye kanun koyucunun uzlaşma konusunda geniş bir takdir yetkisi verdiği kabul edilmektedir.

Gerçekten de, öncelikle, "..., ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (...) tahakkuk edecek miktarları konusunda, ..., idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir." şeklindeki VUK ek md.1, f.1, c.1 ve "Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (...) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir."¹⁷ şeklindeki VUK ek md.11, f.1'in lafzından çıkan sonuç, uzlaşmanın konusunu "vergi ve ceza miktarı"nın teşkil ettiği ve idarenin uzlaşılacak miktar konusunda tamamen serbest olduğudur.

İkinci olarak, uzlaşmaya ilişkin VUK

maddelerinde, idarenin uzlaşmada takdir yetkisinin **sınırlarıyla** ilgili hiçbir belirleme yer almamaktadır. Aksine, Maliye Bakanlığı'na, yalnızca uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller hakkında değil; hatta, "uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçları belirleme" (VUK ek md.1, f.2) ve "tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verme"ye (VUK ek md.11, f.1) varan geniş yetkiler verilmektedir. Uzlaşmayı düzenleyen diğer maddelerde (ek md.6 - ek md.9) ise, uzlaşmanın hukuki sonuçları, uzlaşılacak vergi miktarının ödenmesi, uzlaşmama halinde ilgili idari işleme karşı dava açma ve uzlaşma ile cezada indirim (VUK md.376) imkanından aynı anda yararlanamama konuları ele alınmaktadır. Bu maddelerde, idarenin takdir yetkisine ilişkin bir ibare yoktur.

Dolayısıyla, kanunun lafzı, idarenin uzlaşma konusunda geniş bir takdir yetkisine sahip olduğunu onaylar gözükmektedir.

3. Vergi İdaresinin Uzlaşma Konusundaki Takdir Yetkisinin Sınırlı ve Buna Bağlı Olarak Mevcut Uzlaşma Uygulamasının Hukuka Aykırı Olduğu Görüşü

Hemen en başta belirtelim ki, savunmakta olduğumuz bu görüş dayanaklarını, bir yandan **VUK ek md.1, f.1, son cümlede**, bu cümleye ilişkin **kanun gerekçesinde** ve bunlarla bağlantılı olarak **uzlaşma kurumunun amacının ve çerçevesinin Anayasa'ya uygun yorumunda**; diğer yandan, uzlaşma konusuna ilişkin VUK ek md.1'in, uzlaşmanın VUK sistemine eklendiği **1963 yılındaki ilk hali** ile uzlaşmanın VUK sistemine dahil ediliş **gerekçesinde** bulmaktadır.

Sondan başlamak gerekirse, öncelikle, 1963 yılında, VUK md.376'yı takiben VUK'un "Ceza Hükümleri" başlıklı Dördüncü Kitabının "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı Üçün-

17 Bu izin, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (RG t.16.02.1987, S.19374) ile 1987 yılında verilmiştir.

cü Kısmı'nın "Uzlaşma" başlıklı Üçüncü Bölümü'nde¹⁸ yer verilen "uzlaşmanın mevzuu" kenar başlıklı ek md.1'in ilk hali şöyleydi:

"Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda, idare, aşağıda yazılı hususlarda, bu bölümde yer alan hükümler dairesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir.

1. Tarhiyatta, bu kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,

2. Tarhiyatta, bu kanunun 369'uncu maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,

3. Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin; mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,

3. Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin; mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,

4. Müphem, yoruma mütehammil bulunan hususlarda mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların yanılmış bulunmaları,

5. Tarhiyatı veya ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; Vergiler Temyiz Komisyonu ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, mümasil hadiselerde başka yönden mütalaa edilmiş bulunması"

Her ne kadar iyi bir ifade şekline sahip olduğu söylenemezse de, bu düzenlemeden çıkan sonuç, mükellefle vergi idaresi-

nin **uzlaşacağı konuların**, bu beş bentte sayılanlarla sınırlı olduğudur. Bu bentlerde vurgunun cümle sonlarında yer aldığı düşünülerek, uzlaşmanın; "1. tarhiyatta vergi hatası ya da vergi hatası dışından başka bir maddi hata olup olmadığı; 2. tarhiyatta VUK md.369'da yazılı yanılma halinin bulunup bulunmadığı, 3.vergi kabahatinin, kanun hükümlerine yeterince hakim olmamaktan kaynaklanıp kaynaklanmadığı, 4. belirsiz, yoruma açık konularda yanılma olup olmadığı, ve 5. tarhiyat ve ceza nedenlerinin, idare ve yargı yerleri tarafından farklı şekillerde yorumlanıp yorumlanmadığı" konularında yapılması gerektiği belirtilebilir. Bentlerdeki ifade şekli iyi olmadığı için, vurgunun cümle başlarında olduğu şeklinde bir yorum yapabilmek de mümkündür. Bu durumda, uzlaşmanın konusu; somut olayda, 1.vergi hatası ya da vergi hatası dışında başka bir maddi hata kaynaklı tarhiyat olup olmadığı, 2.VUK md.369'da düzenlenmiş yanılma hali çerçevesinde yapılan bir tarhiyatın bulunup bulunmadığı, 3.kanun hükümlerine yeterince nüfuz edemeden kaynaklanan bir vergi kabahati olup olmadığı, 4.yanılmanın, belirsiz ve yoruma açık konulardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı, ve 5. vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından farklı şekillerde yorumlan nedenlerin tarhiyat ve cezaya temel oluşturup oluşturmadığıdır.

Ne şekilde yorumlanırsa yorumlansın, her durumda bu bentlerden çıkan sonuç kanaatimizce şudur: **uzlaşmanın konusunu, somut olaydaki idari işlemin (tarhiyat ve/veya ceza kesme işleminin) hukuki gerekçesi teşkil etmektedir.** Şöyle ki, bir kanun maddesinin uygulanabilmesi için, somut maddi olayın soyut hukuk kuralına uygun olması (tipiklik) gerekir¹⁹. Dolayısıyla **uzlaşma, somut olaydaki idari işlemin sebep unsuru üzerinde gerçekleştirilecektir, ki bu da bizi, gerek ilgili düzen-**

18 Burada sadece tarhiyat sonrası uzlaşmaya yer verilmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, 04.12.1985 t. ve 3239 SK md.33 (RG t.24.12.1985, S.19014) ile eklenen VUK ek md.11 yoluyla sisteme girmiştir.

19 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 31

lemenin anlam ve içeriği konusunda ve gerek somut olayın nitelendirilmesi konusunda taraflar (vergi idaresiyle mükellef ve/veya ceza muhatabı) arasında bir görüş birliğinin oluşturulmasına (uzlaşmaya) götürmektedir. İşlemin sebep unsurundaki uzlaşma, doğal olarak işlemin konu unsurunu da (vergi ve ceza miktarını) değiştirecektir. O halde, eski VUK ek md.1, f.1 çerçevesinde uzlaşmanın konusunu, hem hukuki konular (ilgili hukuki düzenlemelerin yorumu) ve hem de vergiyi doğuran olay ve bununla bağlantılı olarak matraha ilişkin işlem, olay ve durumların kapsam ve içeriği oluşturmaktaydı.

Nitekim, **uzlaşma kurumunun getiriliş gerekçesi de bu yorumu destekler niteliktedir.** 205 SK md.22'nin gerekçesine göre, "..., vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, ... maksadiyle kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur."²⁰ Görülmektedir ki, kanun koyucunun uzlaşma kurumu ile ulaşmak istediği önde gelen amaçlardan ikisi, **"vergi ihtilaflarının süratle hallini ve böylece mükelleflerin bu ihtilaflar nedeniyle yaşadıkları tereddütlerden bir an önce kurtulmalarını" sağlamaktır.** Buradaki "vergi ihtilafı" ibaresi, kuşkusuz "vergi ve ceza miktarı" değildir. **Verginin ve cezanın miktarı, sadece ihtilafın ne şekilde çözümleneceğine bağlı sonuçtur; yoksa ihtilafın bizatihi kendisi değildir.** Kanun koyucu, VUK ek md.1, f.1'de **sayılan nedenlere bağlı olarak ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları üzerinde bir uzlaşma görüşmesi yapılmasını arzu edi-**

yordu. Bu konularda yapılacak bir uzlaşma, işin tabiatı gereği vergi ve ceza rakamını da değiştirecekti. Dolayısıyla, "vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda" derken, kanun koyucunun işaret etmek istediği **bu sonuçtu.** Yoksa, "vergi ve ceza miktarı pazarlığı" istemiyordu; **bunu isteseydi, "idare, ... mükellef ve cezaya muhatap olanlarla aşağıda yazılı hususlarda uzlaşabilir" demezdi.**

Ancak, 1998 tarihli 4369 SK md.18²¹ ile VUK ek md.1 şimdiki haline kavuşturulurken, eski ek md.1'deki **uzlaşma konuları, -tarhiyat sonrası- uzlaşmaya başvuru şartı haline getirilmiştir²².** Fakat, bu değişikliğe rağmen, kanaatimizce, kanun koyucunun amacının, uzlaşma görüşmesini "vergi ve/veya ceza rakamı üzerinde pazarlık" haline getirmek olduğu düşünülemez²³. Çünkü, 4369 SK ile uzlaşma hükümlerinde yapılan değişikliklerden biri de, VUK ek md.1, f.1'e **"Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir."** şeklinde bir cümle eklenmesidir. Eğer, uzlaşma görüşmesinde sadece bir rakam pazarlığı sözü konusu olacaksa ve şu an uygulamada çoğunlukla yapıldığı üzere, mükellefin ve/veya ceza muhatabının pozisyonu, idarenin teklif ettiği rakamı kabul edip-etmemeden ibaretse, bu durumda uzlaşma görüşmesine bir temsilci ya da meslek mensubunun götürülmesinin hiçbir anlamı bulunmamaktadır. **Böyle bir temsilcinin varlığı, ancak, uzlaşma görüşmesinde vergiyi doğuran olay ve bununla bağlantılı**

20 1963 tarih ve 205 SK'nun gerekçesi (TBMM Tutanak Dergisi, C.12, 08.02.1963 tarihli 43. Birleşimden, 15.02.1963 tarihli 50. Birleşime kadar, Dönem:1, Toplantı:2, Umumi İzahat, 2): "..., vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet İtiraz ve Temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkan sağlanması maksadiyle kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur."

21 t.22.07.1998, RG t.29.07.1998, S.24317 (mük.)

22 Bu şartlara yönelik eleştiriler için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, MÜİİBF, C.25 (2008), S.2, 323-324 ve burada kendisine atıfta bulunulan yazarlar

23 Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, MÜİİBF, C.25 (2008), S.2, 326

olarak matrahı etkileyen işlem, olay ve durumlar üzerinde konuşulacaksa bir anlam taşıyacaktır. Nitekim, bu cümle-ye ilişkin olarak kanunun gerekçesinde şu açıklamalar yapılmaktadır²⁴: “Böylece idare ve mükellef arasındaki sorunun giderilmesinde üçüncü bir taraf, gözlemci olarak uzlaşma salonunda bulunurken hem malî ve teknik destek sağlanması hem de uzlaşma görüşmelerine şeffaflık kazandırılması mümkün olacaktır.” Özellikle buradaki “teknik destek” ibaresi ile, vergiyi doğuran olay ve bununla bağlantılı olarak matraha ilişkin konuların açıklığa kavuşması konusunda bir desteğin kastedildiği şüphesizdir.

Aslında, Maliye Bakanlığı'nun da durumu ilk planda böyle değerlendirdiği ve sorunlu konular üzerinde konuşulup bunların açıklığa kavuşturulduğu bir uzlaşma görüşmesini temel aldığı, uzlaşmaya ilişkin yönetmeliklerde yer alan düzenlemelerden anlaşılmaktadır. Şöyle ki; *inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanının uzlaşma görüşmesinde bulunabilmesi (TÖUY²⁵ md.11); uzlaşma görüşmesi yapılmasının, inceleme elemanınca hazırlanan inceleme raporunun her iki tarafa da sunulmuş olmasına bağlanması (TÖUY md.13, f.3); görüşmede tarafların “konuyu tartışacağı” belirtilmiş ve uzlaşma tutanağında “uzlaşma ile ilgili açıklamalar”ın yer almasının em-*

redilmiş olması (TÖUY md.15, f.1); niha-yet, uzlaşma görüşmesi esnasında “daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasına” ihtiyaç duyulması halinde uzlaşma görüşmesinin başka bir tarihe ertelenmesine izin verilmesi (UY²⁶ md.11, f.2), Bakanlığın, vergiyi doğuran olay ve matrahla bağlantılı belirsizlikleri ortadan kaldırmaya yönelik verimli bir görüşmeyi sağlama çabaları olarak değerlendirilmelidir²⁷.

Dolayısıyla, kanaatimizce, uzlaşmanın konusunu halen, vergiyi doğuran olay ve bununla bağlantılı olarak matraha ilişkin konular teşkil etmektedir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, “vergi ve/veya ceza miktarı” sadece bu konular üzerinde varılacak uzlaşma neticesinde ortaya çıkacak bir rakamdır; **uzlaşmanın “konusu” değil, uzlaşmanın “sonucu”dur.** Buna bağlı olarak, **idarenin uzlaşmadaki takdir yetkisi de bu çerçeveye ile sınırlıdır.**

Böyle bir yorum, Anayasal bir emir olarak da karşımıza çıkmaktadır. Çünkü, **AY md.8²⁸ ve md.11²⁹, idareye, vergi kanunlarını yorumlarken, Anayasa'ya uygun yorum yapma yükümlülüğü getirmektedir³⁰.** Yukarıda değinilen³¹ **kanunilik ilkesinin** asli amacı, yürütmeyi vergisel düzenleme alanında dışarıda bırakmak; **yasal idare ilkesinin** amacı ise, idarenin ancak kanun temelinde ve kanuna uygun

24 Gerekçe için bkz. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvks4369sayiliiskanun1.pdf>, 359

25 Tarihîyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, RG t.03.02.1999, S.23600 (24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı RG ile 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı RG'de yayınlanan yönetmeliklerle değişik)

26 Uzlaşma Yönetmeliği, RG t.03.02.1999, S.23600 (24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı RG ile 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı RG'de yayınlanan yönetmeliklerle değişik)

27 BAŞARAN YAVAŞLAR, MÜİİBF, C.25 (2008), S.2, 326

28 AY md.8: “Yürütme yetkisi ve görevi, ..., Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.”

29 AY md.11: “Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.”

30 Normlar hiyerarşisinde en üstte yer alan Anayasa'nın, yürütme organı içindeki idarenin, “yetki ve görevini” sadece kanunlara değil, aynı zamanda Anayasa'ya da uygun olarak “kullanması ve yerine getirmesi” emri, kanaatimizce ancak böyle bir yorum yapıldığında anlam taşımaktadır. “Anayasa” vurgusu ile, idarenin, kanuni düzenlemeleri yorumlayıp uygulamaya aktarırken Anayasa'daki düzenlemeleri dikkate alması sağlanmak istenmiştir.

şekilde işlem ve eylemlerde bulunmasını sağlamaktır. **Vergilendirmeye temel hak ve özgürlüklere müdahale edildiği için³² onun zaten AY md.13 gereğince kanunla düzenlenmesi (konulması, değiştirilmesi, kaldırılması) gerekliliğiyle yetinmeyen, “kanunilik ilkesi”ne vergi bakımından Anayasa’ında ayrıca açıkça yer vererek onu başucuna koyan ve -buna bağlı olarak- yasal idare ilkesini vergilendirme alanında çok daha katı bir şekilde uygulamayı hedefleyen bir hukuk devletinde (AY md73, f.3 ve md.2), kanun koyucunun vergi idaresine bilinçli bir şekilde sınırsız bir takdir yetkisiyle donatmak istediğini düşünebilmek mümkün değildir.**

IV. SONUÇ

Vergilendirme süreci içinde uzlaşmaya ihtiyaç vardır. Uzlaşmaya bir “kurum” olarak kanuni düzenlemelerinde yer vermeyen ülkelerde³³ dahi, özellikle vergiye ilişkin somut olay ve durumların aydınlatılmasını sağlamak üzere şu ya da bu isim altında, vergi idaresinin mükelleflerle anlaşmasına

izin verilmiş olması, bu ihtiyacın önemli bir göstergesidir.

Türk kanun koyucusu, arzu edilir şekilde olmasa dahi, uzlaşmaya VUK’da açıkça yer vererek, en başta hukuki güvenlik ilkesine uygun davranmıştır. Kanun koyucudan beklenen, uzlaşma düzenlemelerine ilişkin eleştirileri dikkate alarak, bu kurumu, Anayasa’ya ve uzlaşmayla ulaşılmak istenen amaca uygun şekilde VUK’da düzenlemektir. Vergi idaresinden beklenen ise, uzlaşma konusunda VUK’da kendisine tanınan takdir yetkisini “sınırsız bir yetki” şeklinde yorumlamaktan vazgeçerek; uzlaşmayı, vergiyi doğuran olay ve bununla bağlantılı olarak matraha ilişkin işlem, durum ve olayları açıklığa kavuşturmaya hizmet eder bir araç olarak kullanmaktır. Anayasa ve kanuna uygun olan budur. Bunu yapmayan idareyi denetleme görevi yargıya; konuyu yargı önüne taşıyarak haklarını koruma görevi ise, hukuka aykırı uzlaşmalar yapmak zorunda kalan vergi mükelleflerine ve/veya ceza muhataplarına düşmektedir³⁴.

32 Ayrıntılı bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır, Sempozyum Kitabı, 147 vd.

33 Örneğin bkz. Almanya, Avusturya, İtalya, İsveç, Fransa, Belçika, Lüksemburg. Bu ülkelerdeki hukuki ve fiili durum hakkında bkz. TIPKE Klaus, Steuerrechtsordnung, Bd.II, 2.Auflage, Köln 2000, 132 vd.

34 VUK ek md.6 ve ek md.7’nin uzlaşmaya karşı açılacak bir davaya engel olduğu itirazına karşı şunu belirtmek gerekir: Bu maddeler, ilgililerin serbest iradelerine dayanan ve hukuka uygun şekilde gerçekleştirilmiş olan uzlaşmalar için geçerlidir. Yoksa, ilgililerin, Anayasa ve VUK’a aykırı şekilde gerçekleştirilmiş olan ve serbest iradelerine dayanmayan uzlaşmalara karşı dava açmaları görüşümüzce mümkündür.