

Vergi İhtilaflarının Barışçıl Yollarla Çözümü



Hakan Orhan
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Anayasa'dan kaynaklanan ve kanunla belirlenmiş şartlara bağlı olan vergi toplama hakkının kullanımı ve vergi ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesi konusunda kimi zaman ihtilaflar meydana gelebilmektedir. Bu ihtilaflar genel olarak vergi mevzuatının taraflarca yanlış uygulanması nedeniyle vergi ve ceza işlemlerinde tarafların karşı karşıya gelmesinden kaynaklanmakta, önemli bir kısmı da sonradan gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde yapılan cezalı vergi tarhiyatlarından doğmaktadır. Vergi ihtilafı doğuran hususlardan biri de vergi ödevlerinin yerine getirilmemesidir. Ancak sel, deprem, yangın gibi bazı mücbir sebeplerin varlığı durumunda vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için ilave süreler verilebilmektedir.

Vergi ihtilaflarının yargı aşamasında veya idari aşamada çözümü mümkündür. İdare vergi kanunlarından kaynaklanan hak ve yetkilerini kullanmak için çoğu zaman dava yoluna gitmeye ihtiyaç duymaz. Zira idare, hukuka uygunluk karinesinden yararlanarak tek yanlı ve re'sen icra edilebilir idari işlemler yaratabilir. Bununla birlikte mükellefler idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı dava açarak idari yargıdan vergi ihtilaflarının çözümünü isteyebilirler. Buna vergi ihtilaflarının dava yoluyla (yargı aşamasında) çözümü denir.

Ülkemizde yargıda hükmün kesinleşmesi davadan davaya değişmekle birlikte genellikle iki üç yıl sürmekte, bu süreyi aşan durumlara da karşılaşılabilmektedir. Dava yoluna gitmek mükellefler açısından önemli bir emek, zaman ve maddi kaynak ihtiyacını beraberinde getirmekle birlikte hükmün lehe olacağına garanti de yoktur. İdare açısından bakıldığında da ihtilafın hızla çözülmesi ve tahsilatın yapılması önem arz etmektedir. Bu nedenlerle mevzuatımızda vergi ihtilaflarının dava yoluna götürülmeden idari aşamada barışçıl yollarla çözümüne imkân tanıyan bazı müesseseler geliştirilmiştir. Vergi ihtilaflarının idari yollarla çözümü, dava yoluyla çözümüne göre çok daha hızlı ve pratik olduğu söylenebilir. İhtilafların barışçıl yollarla

çözülmesi mükellefler üzerinde psikolojik yönden de olumlu etki yapmaktadır.

Bununla beraber vergi incelemelerinde vergi müfettişlerinin iddia ettikleri hususlar dikkate alındığında görüş ayrılığı veya yorum farkının vergi ihtilaflarında önemli bir yer tuttuğu görülmektedir. Bu durum, temel yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemek olan vergi mahkemelerini giderek daha fazla olayların gerçek mahiyetini, iktisadi ve teknik icapları araştırmaya ve bir nevi yerindelik denetimi yapmaya itmektedir. İhtilafın idari aşamada çözülmesi çok daha sağlıklı sonuçlar doğurabilir.

Fiilen doğmuş bir vergi ihtilafı idari aşamada çözülebileceği gibi, ileride farklı yorumlanma ve ihtilaf yaratma potansiyeli olan vergi konuları da henüz ortaya çıkmadan idari aşamada çözülebilir. Böylece mükellefler için hukuki güvence sağlanırken, idare de inceleme yükünden kurtulmuş olacaktır.

Mevcut Vergi İhtilaflarının İdari Yollarla Çözümü

Tıpkı vergiler gibi idari çözüm yolları da kanun ile konular, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi ihtilaflarının idari yollarla çözümü ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) birçok müessese yer almaktadır.

Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

VUK'un 116 ila 126'ncı maddeleri vergi hatalarına ve bunların düzeltilmesine ayrılmıştır. Vergi hataları, vergilendirme işleminin özüne ilişkin olmayan, nispeten kolay tespit edilebilen, hukuken tartışma konusu olacak bir yapı arz etmeyen, doğrudan vergi miktarını etkileyerek ya da fazla verginin tarh ya da tahakkukuna yol açan maddi veya yükümlülükte yapılan ve ilk bakışta anlaşılabilen basit değerlendirme yanlışlıkları şeklinde ortaya çıkan işlem sakatlıklarıdır.¹ Tartışmaya

açık ve yoruma elverişli sorunlar vergi hatası olarak değerlendirilmez. Ödeme emri aşamasındaki ihtilaflar için de hata tanımlaması kullanılamaz. Bunun gibi değerlendirme ve amortisman hataları ile Takdir Komisyonu kararlarındaki hesap hataları da vergi hatası olarak kabul edilmez. Ayrıca vergi tutarını etkilemeyen hataların vergi hatası olarak kabul edilmeleri mümkün değildir.² Bazı istisnaları bulunmakla birlikte vergi hataları vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıllık zaman aşımı süresi içinde tespit edilmeli ve düzeltilmelidir.

Vergi hataları, vergilendirme hataları ve hesap hataları olarak iki grupta düzenlenmiştir.

Vergi Hataları
Vergilendirme Hataları
<ul style="list-style-type: none"> Mükellefin şahsında hata Mükellefiyette hata Konuda hata Vergilendirme döneminde hata
Hesap Hataları
<ul style="list-style-type: none"> Vergi matrahında hata Vergi miktarında hata Mükerrer vergilendirme

Vergi hatalarının tespit edilmesinden sonra giderilmesi işlemi düzeltme olarak adlandırılmaktadır. Hem vergi asılları hem de cezalar düzeltme kapsamına girebilmektedir. VUK'un 375'inci maddesinde vergi cezalarında yapılan hataların da vergi hataları için belli usul ve koşullara bağlı olarak düzeltilebileceği hükmü yer almaktadır. Vergi hatalarının düzeltme işlemi vergi dairesince re'sen veya mükellefin talebi üzerine gerçekleştirilir ve mutlaka düzeltme fişiyle yapılır. Mükellefin düzeltme talebi

verginin tahsilini durdurmaz. Düzeltmenin mükellef aleyhine yapılması durumunda vergi dairesi tarafından ihbarname düzenlenmesi ve mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Düzeltme, mükellef lehine bir para ödenmesi sonucunu doğruyorsa düzeltme fişinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir yıllık hak düşürücü süre zarfında vergi dairesine müracaat edilmelidir.

Mükellefin düzeltme talebi vergi dairesince uygun bulunmaz ise şikâyet yoluyla üst merci olarak Maliye Bakanlığı'na başvurulması mümkündür. Ayrıca dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri kabul edilmeyen mükellefler de şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler. Maliye Bakanlığı talebi reddederse veya 60 gün içinde cevap vermediği için zimnen reddetmiş sayılırsa, talepte bulunan kişi 30 gün içinde dava yoluna başvurabilir. Öte yandan olağan vergi davası açma süresi içinde dava açma hakkını kullanamayan mükellefin, düzeltme ve şikâyet yolunu izleyerek ihtilafın özünü, bir hukuki ihtilaf boyutuyla yargı önüne getirmesi olanaklı değildir. Böyle bir durumda mahkemenin açılan davayı usulden reddetmesi beklenir.³

Üst Makama Başvuru

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi gereğince ilgililer tarafından dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan dava açma süresi içinde istenebilir. Üst makama başvuru imkânı vergi hatalarının düzeltilmesine benzese de farklı bir uygulamadır. Vergi hatalarının düzeltme yolu sadece VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde sayılan ve yukarıdaki vergi hatalarının düzeltilmesi başlığında belirtilen sınırlı sayıdaki hatalar için geçerlidir. Buna karşın üst makamlara başvuru, vergi hatası kapsamında

olmayan bütün vergileme ve ceza kesme işlemleri için geçerli bir yoldur.⁴ Üstelik üst makama başvuru tahsil aşamasına gelmiş işlemler için de olabilir.

Üst makamlara başvuru konu bakımından herhangi bir sınırlama getirilmediği için etkin kullanılması hâlinde vergi sorunlarının çözümünde önemli bir işlev görebilir.⁵ Üst makama başvuru süresi dava açma süresi ile sınırlı olup hak düşürücü süredir. Üst makama dava açma süresi içinde yapılmış olan başvuru, dava açma süresinin açık veya zimni cevap (60 gün içinde cevap verilmez ise) alınca kadar durdurur. Duran süre cevabın alındığı veya bekleme süresinin dolduğu tarihi izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi hükmüne rağmen vergi işlemlerinde üst makamlara başvurulması halinde dava açma süresinin durup durmayacağı tartışmalı bir konudur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E:2006/75 ve K:2006/300 sayılı kararında "Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hâller dışında, üst mercii bulunmayan vergi dairelerince düzenlenen ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine İdari Yargılama Usulü Kanununun 11'inci maddesinin uygulama olanağı bulunmadığından (...)” şeklinde hüküm verilmiş olmakla birlikte, bu karar eleştirilmektedir.⁶

Vergi Cezalarında İndirim

Sadece vergi cezalarına uygulanabilen indirim yöntemi VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları kapsamındaki fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve cezalar için de indirim başvurusu yapılabilir. Uygulamadan yararlanmak için mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine dilekçeyle

başvurması, bir ay içinde de (veya teminat göstererek vadenin bitim tarihinden itibaren üç ay içinde) ödeme yapması gerekir. Bu şartlara uyulması kaydıyla (i) vergi ziyai cezasında kesilen cezanın birinci defa yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri ve (ii) genel ve özel usulsüzlük cezalarında kesilen cezanın her defasında üçte biri indirilir. Bir sonraki başlıkta ele alınan uzlaşma müessesesindeki imkânların daha avantajlı olması nedeniyle vergi ziyai cezalarında indirim başvurusu neredeyse hiç yapılmamaktadır.

Uzlaşma

Uzlaşmanın vergi hukukumuzdaki anlamı, vergi alacaklısı olan idare ile borçlusu olan vergi yükümlüsü veya ceza muhatabının aralarında doğmuş ya da doğacak uyuşmazlığı, karşılıklı ödümlerle gidermeleri konusunda anlaşmalarıdır.⁷ VUK'un Ek 1 ila 12'nci maddelerinde düzenlenen uzlaşma, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, yapılan veya yapılacak tarhiyatı ya da kesilen veya kesilecek cezayı yargıya intikal ettirmeden önce idareyle miktar konusunda anlaşmak ve ihtilafı sonlandırmak için mükelleflerin başvurabilecekleri bir yoldur. VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları kapsamındaki fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve cezalar için uzlaşmaya başvurulamaz. Uzlaşma başvurusu sadece mükellef tarafından yapılabilmekte olup zorunlu değildir. Ancak gerek vergi inceleme süreçlerinde gerek vergi/ceza ihbarnamesinde mükelleflere uzlaşma başvurusunda bulunabilecekleri hatırlatılmaktadır. Mükellefler tarhiyata karşı ceza indirimi talebinde bulunmuş ise ayrıca uzlaşma talebinde bulunamaz.

Vergide uzlaşma 1963 yılından beri uygulanmakta olup ilgili yasa maddesinin gerekçesinde "... vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükellefin

tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının zamanında hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifletilerek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır." denilmektedir.

Haklı gerekçelerle getirilen uzlaşma müessesesi hem mükellefler hem de devlet için kazan-kazan durumu yarattığından oldukça rağbet görmüştür. Uzlaşma her ne kadar ihtiyari bir yol olsa da ciddi indirimler sağlaması, her ay gecikme faizinin işlemlerini durdurması ve ihtilafın emek ve zaman kaybı olmaksızın daha düşük maliyetler ve hızlı bir şekilde ortadan kalkmasını sağlaması nedeniyle mükellefler tarafından sıklıkla tercih edilmektedir.

Kimi zaman rastlanan idari yargı kararlarındaki farklılıklar ve çelişkiler de mükellefleri uzlaşmaya yaklaştıran unsurlar arasındadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2015 yılı faaliyet raporundaki verilere göre 2015 yılında yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin %94'ünde uzlaşmaya varılmış ve söz konusu uzlaşmalarda idare toplamda vergi asıllarının %21'ini cezaların ise %93'ünü silmiştir. Sırf bu rakamlar bile uzlaşmanın vergi ihtilaflarının çözümünde ne kadar önemli ve yoğun kullanılan bir müessese olduğunu göstermektedir. 2015 yılında yaklaşık 140.000 dosyada tarhiyat sonrası uzlaşma yapıldığı düşünüldüğünde verimliliğin boyutu daha iyi anlaşılacaktır.

Uzlaşma müessesesinin etkinliğinin yanı sıra birtakım mahsurları da gündeme getirilmektedir. Her şeyden önce

uzlaşma müessesinin sınırsız biçimde uygulanması vergide Anayasal eşitlik ilkesini ve vergilendirmede adalet ilkesini zedeleyerek, vergiyle ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesini özendirici bir etki yaratmaktadır.⁸ Yüzde yüz haksız durumda olan mükellefler, özellikle üç dört yıl öncesine ait dönemlere ilişkin tarhiyatları ihtilaf durumuna getirip uzlaştıklarında mali avantaj sağlayabilmektedir.⁹

Ayrıca uzlaşma verginin yasallık ilkesi, eşitlik ilkesi, uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin sınırsızlığı, vergi inceleme sonuçlarını etkisizleştirilmesi, vergi idaresinin ve inceleme elemanlarını kolaycılığa sevk etmesi gibi nedenlerle eleştirilmektedir.¹⁰ Gerçekten de uzlaşma müessesesi bir nevi sürekli vergi barışına dönmüştür. Genel uygulamada istisnaları olmakla birlikte vergi aslına (dolayısıyla gecikme faizine) dokunulmamakta ancak vergi cezalarında %95'e kadar indirim yapılmaktadır. İdari işlemlerle sürekli vergi bağışıklığı öngören bir uygulamanın yerleşmesi verginin yasallığı ilkesiyle çelişmektedir. Anayasa'da yer alan vergi ancak kanunla kaldırılır hükmü dikkate alındığında, uzlaşmanın kanunda objektif kısıtları olmadığından Anayasa'ya aykırı olduğu da iddia edilebilir. Uzlaşmalarda cezaların neredeyse tamamen silinmesi de cezaların caydırıcılığını azaltan bir etki yapmaktadır.

Uzlaşmanın cezaların caydırıcılığı üzerindeki olumsuz etkisi daha önceki yıllarda da tartışılmış, hatta 4369 sayılı Kanun'la 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşmanın vaki olması durumunda cezanın uzlaşılabilir vergiye göre belirlenmesi istenmiştir.¹¹ Ancak uygulamada ortaya çıkan sorunlar nedeniyle 4444 sayılı Kanun'la uzlaşmada hâlen geçerli olan sisteme dönmüştür.

Uzlaşmaların otomatikleşmesi ve standartlaşması da uzlaşmanın getiriliş amacından sapmasına neden olmuştur. Kanun'un gerekçesinde belirtildiği üzere uzlaşmayla idare ile mükellefin kendi aralarında görüşerek ihtilafı çözmeleri amaçlanmaktadır. Bir uzlaşma görüşmesinde normalde tarafların kendi tezlerini ileri sürmeleri ve tezlerinin kuvveti oranında masadan avantajlı kalkması beklenir. Vergi ihtilaflarında tez, somut verilerle de desteklenen hukuki haklılıktır. Ancak uzlaşma görüşmelerinde genel olarak tarafların hukuki haklılığı tartışmaya açılmamakta ve kısa bir girişten sonra doğrudan indirim pazarlığına girilmektedir. Zaten 15 dakika arayla yapılan uzlaşma görüşmelerinden farklı bir sonuç beklemek de gerçekçi değildir. Haklılığın veya haksızlığın dikkate alınmaksızın her durumda benzer oranlarda indirim yapılacağına bilinmesi bazı mükelleflerin vergi ödevlerini getirmeme konusundaki istekliliğini artırma potansiyeline sahiptir. Eğer amaç her başvurana %90 seviyesinde indirim sağlamak yoluyla tahsilatı artırmak ise bu Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesindeki indirim oranının %90'a çıkarılmasıyla pekâlâ sağlanabilir. Böylelikle ciddi oranda zaman tasarrufu da sağlanabilir.

"Rapor okuma komisyonlarındaki görüşmelerde mükelleflere vergi inceleme raporları verilmemekte ve mükellefler neyle eleştirildiklerini bilmeden görüşmelere katılmaktadır. Böyle bir ortamda mükelleflerin etkin ve adil bir şekilde hukuki durumlarını savunmaları mümkün olmamaktadır."

Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın teşkil edilmesinden sonra bu durum daha da dramatik hâle gelmiştir. Uzlaşma komisyonlarında bazen hukuki tezleri ileri sürüleceği yerin uzlaşma komisyonu değil rapor değerlendirme komisyonu olduğu ifade edilmektedir. Rapor okuma komisyonlarındaki görüşmelerde mükelleflere vergi inceleme raporlarının verilmemekte ve mükellefler neyle eleştirildiklerini bilmeden görüşmelere katılmaktadır. Böyle bir ortamda mükelleflerin etkin ve adil bir şekilde hukuki durumlarını savunmaları mümkün olmamaktadır. Uzlaşma komisyonlarında da hukuki tezler değerlendirilmeyecek ise mükelleflerin tezlerini ileri sürmek için başvurabilecekleri tek yer yargı yoludur. Bunun uzlaşmanın amacıyla uyuşmadığı açıktır. Dolayısıyla hukuki tartışmanın hangi komisyonda eşit şartlarla yapılacağına ilgili yönetmeliklerde açık şekilde düzenlenmesinde fayda vardır.

Uzlaşmanın vergi inceleme elemanları üzerinde de birtakım etkileri olabilir. İdarenin kendi vergi inceleme elemanlarının hazırladığı raporlara yüksek ölçüde itibar etmediği sonucu çıkarılabilecektir. Bu da raporların belirlenmiş konularda, daha az özenle ve olabildiği kadar yüksek matrah farkını içerecek şekilde hazırlanmasına sebebiyet verebilir.

Ayrıca ihtilafların büyük ölçüde uzlaşma ile sonuçlanması, önemli konularda mahkeme içtihatlarının oluşması engellemekte veya geciktirmektedir. Uzlaşmanın sağlanması kesinlikle mükellefin veya idarenin somut olayda hukuken haklı veya haksız olduğu anlamına gelmemektedir. Bu açıdan mükellefin ya da idarenin uzlaşmış olması ileride mükellefin muhatap olabileceği başka vergi incelemeleri ve vergi cezaları açısından bir hukuki bağlayıcılık teşkil etmez.

Uzlaşma uygulamalarında verimlilik ve vergide adalet ilkelerini eşit seviyede sağlayacak bir yaklaşım benimsenmelidir. Mevcut uygulamada ibre verimlilik tarafına kaymış gibi gözükmektedir. Uygulamayı vergi adaleti ve eşitliği lehine değiştirebilmek için yasa koyucunun idarenin uzlaşma yetkisine sınır koyması yararlı görülmektedir.

VUK'ta uzlaşmanın tarhiyattan önce veya sonra yapılmasına göre iki uzlaşma yöntemi benimsenmiştir. Daha eski olanı ve daha yoğun kullanılanı tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise 1986 yılından beri mümkündür. Hemen belirtelim ki tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmadan sadece bir tanesi tercih edilebilir ve uzlaşmanın sağlanması durumunda dava yoluna gidilemez.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma tarhiyatlar yapıldıktan, diğer bir deyişle vergi/ceza ihbarnamesi mükellefe tebliğ edildikten sonra gidilebilecek yoldur. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezaları girer. Mükellefler tarafından kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler nedeniyle tarh edilen vergi ve cezalar da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındadır.

Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındayken neden tarhiyat sonrası uzlaşmaya konusu edilmediği izaha muhtaçtır. Bir yasa değişikliği ile bu imkânın tanınması faydalı olacaktır.

Uzlaşma talebinin vergi/ceza ihbarnamesinin, hak düşürücü süre olan, mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Uzlaşma görüşmesi yetkili uzlaşma komisyonu ile mükellef arasında gerçekleşir. Uzlaşma komisyonları uzlaşmanın yapılacağı yerde vergi dairesi başkanlığı bulunup bulunmamasına ve tarhiyatın tutarına göre teşkil olmaktadır. Buna göre uzlaşma komisyonları; vergi dairesi uzlaşma komisyonu, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonu olmak üzere beş grupta sınıflandırılmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırları Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmektedir.

Uzlaşma sırasında mükellef isterse bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a göre yetkilendirilmiş bir yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir bulundurabilir. Temsilcinin avukat olması şart olmayıp noterde düzenlenen ve "uzlaşmaya girmeye yetkili" ifadesini taşıyan vekâletname sahibi herkes temsilen uzlaşmaya girebilir.

Uzlaşma sağlanır ise düzenlenen tutanağın bir nüshası mükellefe derhal verilir ve bu an itibarıyla ödenecek vergi ve ceza tebliğ edilmiş ve tahakkuk etmiş sayılır. Bu tarihten itibaren bir ay içinde ödeme yapılır. Uzlaşılan vergi üzerinden ayrıca normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imza tarihine kadar gecikme faizi hesaplanır. Üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve cezanın süresinde ödenmemesi uzlaşmanın geçersiz sayılmasını gerektirmez.

Uzlaşma gerek mükellef gerek idare açısından kesindir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanak ile tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. İdare de

uzlaşılan dönem için aynı konuda yeniden inceleme yapılarak cezalı vergi tarhiyatı yapılamaz.

Uzlaşma sağlanamadığı durumlarda dava açma süresi geçmiş veya 15 günden az kalmış ise 15 gün içinde dava açma yoluna gidilebilir. Mükellef aynı zamanda dava açma süresi içinde VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim hükümlerinden yararlanabilir. Uzlaşmanın vaki olmadığı durumda uzlaşma komisyonunun son teklifi tutanağa yazılır. Mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar son teklifi kabul ettiğini yazı ile bildirerek uzlaşmadan yararlanabilir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah ve matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası ve tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesinin bitmesinden sonra vergi veya ceza tarhiyatı yapılmaya kadar başvurulabilir. Vergi incelenmesine dayanmayan vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin uzlaşma tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış başvuru yerine geçer. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri, vergi incelemesini yapan denetim elemanlarından oluşturulan uzlaşma komisyonu ile mükellefler arasında gerçekleşir. Uzlaşma komisyonunda incelemeyi yapan inceleme elemanı görev alamaz. Uzlaşma sırasında mükellef isterse bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a göre yetkilendirilmiş bir yeminli mali müşavir veya serbest muhasebesi

mali müşavir bulundurabilir. Uzlaşmada mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması şart değildir. Noterde düzenlenen ve "Uzlaşmaya girmeye yetkili" ifadesini taşıyan vekâletname sahibi herkes temsilen uzlaşmaya girebilir.

Uzlaşma sağlanır ise düzenlenen tutanağın bir nüshası mükellefe derhal verilir ve bu an itibarıyla ödenecek vergi ve ceza tebliğ edilmiş sayılır. Tutanağın bir nüshası da üç günü içinde rapor ile birlikte vergi dairesine gönderilir. Bu nüsha tahakkuk fişi yerine geçer. Tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödeme yapılır. Uzlaşılan vergi üzerinden ayrıca normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imza tarihine kadar gecikme faizi hesaplanır. Üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve cezanın süresinde ödenmemesi uzlaşmanın geçersiz sayılmasını gerektirmez.

Uzlaşma kesindir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanak ile tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.

Uzlaşmanın sağlanamaması hâlinde vergi inceleme raporu vergi dairesine gönderilir ve mükellef adına düzenlenen ihbarnama ile vergi veya cezalar tarh edilir. Mükellef bu kez tarh edilen vergi ve cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz. Bu durumda ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açma veya cezalarda indirim hakkından faydalanılabilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi uzlaşmanın vaki olmadığı durumda uzlaşma komisyonunun son teklifi tutanağa yazılır. Mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar son teklifi kabul ettiğini yazı ile bildirerek uzlaşmadan yararlanabilir.

Diğer taraftan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinin 3'üncü bendinde önemli bir düzenleme yer

almaktadır. Bu bentte "Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryâ hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir." denilmektedir.

"Vergi inceleme raporlarının hızlı bir şekilde mükelleflere gönderilmesini sağlayan ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurduktan sonra talebin geri çekilemeyeceğini ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamadığı durumda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulamayacağını öngören gerekli yasal düzenlemeleri yapmak yerinde olacaktır."

Anılan düzenleme tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularının birçok zaman vergi inceleme raporunun tebliğ edilmesini hızlandırmak ve vergi veya ceza tarhiyatını geciktirmek için yapılır hâle gelmiştir. Zira mükellefler herhangi bir hak kaybına uğramaksızın raporların daha erken kendilerine ibraz edilmesi ve raporları daha uzun süre inceleme imkânına sahip olmaktadır. Her ne kadar vergi inceleme raporlarının rapor sonuçlandıktan sonra ivedilikle mükelleflere gönderilmesi gerekse de tarhiyat öncesi uzlaşmanın sadece bu amaç için kullanılması sonucunu doğuran düzenleme yeniden değerlendirilmelidir. Mükelleflerin gerçek iradelerini yansıtmayan

tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri hem gereksiz işi yükü ve yazışmalara hem de vergi inceleme elemanlarının programlarında karışıklığa sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla vergi inceleme raporlarının hızlı bir şekilde mükelleflere gönderilmesini sağlayan ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurduktan sonra talebin geri çekilemeyeceğini ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmadığı durumda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulamayacağını öngören gerekli yasal düzenlemeleri yapmak yerinde olacaktır.

Belediyeler Tarafından Tarh Edilen Vergi ve Cezalarda Uzlaşma

Belediyeler tarafından tarh edilen vergi ve harçların başında emlak vergisi, ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, bina inşaat harcı ve imar harçları gelmektedir. Belediyeler tarafından ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harç ve cezalar (usulsüzlük, özel usulsüzlük ve kaçakçılık cezaları hariç) uzlaşma kapsamına girmektedir. Kapsam ve süreçle ilgili düzenlemeler İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği ile yapılmıştır.

Gümrük Yükümlülüklerinde Uzlaşma

Gümrük Kanunu'nun mülga 244'üncü maddesi uyarınca 2011 yılından beri gümrük yükümlülükleriyle ilgili ihtilaflarda gümrük idaresi ile uzlaşmaya gitmek mümkündür. Uygulamaya ilişkin usul ve esaslar Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ile belirlenmiş olup genel hatları ile VUK'a paralel şekilde düzenlenmiştir.

Yükümlü beyanlarının kontrol ve sonradan kontrol kapsamında denetlenmesi sonucunda ek tahakkuk yapılarak tebliğ edilen yükümlülükleri ile kesilen ve muhatabına tebliğ edilen para cezalarının tümü uzlaşma kapsamındadır.

Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu olmak üzere iki farklı komisyon bulunmaktadır. Uzlaşma başvurusunun yükümlülüklerin tebliğinden itibaren 15 gün içinde yapılması zorunludur. Uzlaşmaya başvurma hakkı ile Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen itiraz hakkı aynı anda kullanılmamaktadır. Ancak eğer istenirse önce uzlaşma, uzlaşmanın sağlanamaması halinde itiraz yoluna ve gerekmesi hâlinde dava yoluna başvurulabilmektedir.

Vergi Afları

Vergi afları vergi ihtilaflarının barışçıl yollarla çözümü için ülkemizde sıklıkla kullanılan yöntemlerden biridir. Türkiye'de Cumhuriyet döneminde 40'ın üzerinde vergi affı kanunu yürürlüğe girmiştir.¹² 2003 yılında yayımlanan 4811 sayılı Kanun ile getirilen vergi barışı, 2008 yılında yayımlanan 5811 sayılı Kanun ile getirilen varlık barışı, 2011 yılında yayımlanan 6111 sayılı Kanun ile getirilen Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ve Vergi Affı, 2013 yılında yayımlanan 6486 sayılı Kanun ile getirilen Yurt Dışı Varlık Affı, 2014 yılında yayımlanan 6552 sayılı Kanun ile getirilen Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması son 15 yıldaki önemli vergi affı uygulamalarıdır.

"Çıkarılan bu kadar kanuna rağmen vergi idaresi ile mükelleflerin bir türlü barışamadıklarını ifade etmek herhalde çok yanlış olmaz."

Düzenlemeler vergi barışı, varlık barışı, yeniden yapılandırma, stok affı, kasa affı gibi isimler altında yapılsa da özünde bunların hepsi vergi affıdır. Hatta anılan kanunların bir kısmı bazı dönemler için veya belli tutarlara kadar vergi incelemesine tabi tutulamama imkânı

da sağlamaktadır. Ancak çıkarılan bu kadar kanuna rağmen vergi idaresi ile mükelleflerin bir türlü barışamadıklarını ifade etmek herhalde çok yanlış olmaz.

Her ne kadar tahsilatı hızlandırarak kısa vadede hazineye nakit girişi sağlaması ve idare ile yargıdaki ihtilaflı dosya sayısının azalması, eski ihtilafların unutulması, yorum farklılıklarından kaynaklanan hususların giderilmesi gibi ekonomik ve sosyal avantajları olsa da vergi afları eşitlik ilkesine aykırı olması, vergi verme alışkanlığı ve ahlâkını bozması ve cezaların caydırıcılığının azaltması yönlerinden ciddi şekilde eleştiri konusu yapılmaktadır.

Anayasa'nın 87'nci maddesine göre TBMM üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar verebilir. Ancak son dönemlerde af kanunlarını beşte üç çoğunluk sağlanmadan çıkarıldığı görülmekte olup anılan şartın sağlanmadığı af kanunlarının hukuka aykırı olduğu iddia edilebilir.

Karşılıklı Anlaşma Usulü

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinin taraf devletlerin ilgili vergi idarelerince uygulanması sırasında zaman zaman hatalı işlemler, farklı uygulamalar, hatalı ve farklı yorumlar veya ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınmaması gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Çifte vergilendirmenin devamına sebebiyet veren istenilmeyen durumlarla karşılaşan ve sorunlarını ulusal seviyede çözemeyen mükellefler imzaladıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin madde hükümleri çerçevesinde uluslararası seviyede sorunlarının çözümünü arayabilmektedir. Söz konusu usul ile mükellefler durumlarını mukim oldukları devletin yetkili makamlarına da iletme imkânı bulmaktadır. Türkiye

yönünden karşılıklı anlaşma usulü süreçleri Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

Türkiye'nin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının tamamında (genellikle 24 veya 25'inci maddelerde) karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin hükümler yer almaktadır. Anılan maddelerde anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden herhangi birinde veya ikisinde kendilerine yönelik yapılan işlemlerin bu anlaşma hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda nasıl bir yol izlemeleri gerektiği açıklanmaktadır. Yine bu madde çerçevesinde yetkili makamların bu anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan sorunların çözümü için de karşılıklı anlaşma usulünü kullanabilecekleri belirtilmektedir. Bu kapsamda anlaşmalarda eksik tanımlanmış veya tam anlaşılabilen bir tanım konusunda taraf devletlerin yetkili makamlarınca karşılıklı anlaşma usulü süreci başlatılabilecektir.

Mükelleflerin karşılıklı anlaşma usulü sürecini talep etme hakları anlaşmalarda belli bir süreye bağlanmış olup bu süreler değişebilmektedir. Anlaşmada sürelerle ilgili bir düzenleme yer almadığı durumlarda iç hukukta geçerli süreler dikkate alınmaktadır. Mükellefin talepte bulunma süresi anlaşma hükümlerine aykırı olan vergilendirmenin kendisine tebliğ edilmesinden itibaren başlamakta ve bu sürenin aşılması hâlinde mükellefin süreci başlatma hakkı da sona ermektedir.

Karşılıklı anlaşma usulü mükellefler tarafından yaygın olarak bilinmeyen ve uygulaması bulunmayan bir yöntemdir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan faaliyet raporlarında da bu konuda bir açıklama yer almamaktadır.

Ancak ulusal seviyede çözümlenemeyen veya çözümlenemeyeceği anlaşılan çifte vergilendirme ihtilafları için karşılıklı anlaşma usulünün kullanılması mükelleflere önemli faydalar sağlayacaktır. Ayrıca Türk vergi idaresinin somut olaylar üzerinden diğer ülke vergi idareleriyle istişare ederek bazı sonuçlara ulaşması yerel yorumların uluslararası yorumlarla entegre olmasını hızlandıracaktır.

Bunlarla sınırlı olmamakla birlikte aşağıdaki tabloda yer alan konular, karşılıklı anlaşma usulüyle çözümlenebilecek ihtilaflara örnekler verilebilir:

Karşılıklı Anlaşma Usulüyle Çözümlenebilecek İhtilaflar

- Hangi ülkede mukim bulunduğu
- İşyeri oluşup oluşmadığı
- Gerçek lehdar tespiti ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamasında muvazaa
- Yönetim ücreti gibi isimlerle adlandırılan grup içi hizmetlerin gayri maddi hak olarak nitelendirilmesi
- Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen serbest meslek gelirlerinin vergilemesinde esas alınan 12 aylık kesintisiz dönemde 183 gün veya 6 aydan fazla Türkiye’de kalma şartının tespitinde adam gün sayısı formülünün uygulanması ve Türkiye’de kalmanın nasıl belgeleneceği
- Dar mükellef şube kazançlarının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden stopaj yapıp yapılmayacağı
- Sermaye, kredi ve hibrit kredi değerlendirmelerindeki farklılıklar

Potansiyel Vergi İhtilaflarının İdari Yollarla Çözümü

Mükellefler bazı durumlarda beyanlarında yapmış oldukları yanlışlık veya eksiklikleri henüz vergi ihtilafı doğmadan düzeltmek isteyebilirler. Vergi ihtilafları genellikle vergi idaresi ile mükellef arasındaki yorum farkından kaynaklandığı için potansiyel

yorum farkının vergi incelemesinde ortaya çıkmasını beklemeden başvuru üzerine idari aşamada değerlendirilerek ve/veya tartışılarak çözülmesi yerinde olacaktır. Mevzuatımızda bu konuda yapılan düzenlemeler pişmanlık, peşin fiyatlandırma anlaşması ve özgelge uygulamalarından oluşmaktadır.

Pişmanlık

Pişmanlık mükellefin işlediği suçu ilgili yerlere kendiliğinden bildirerek suçun sonuç unsurunun gerçekleşmesinin önlenmesi nedeniyle vergi ziyai cezasından ve kaçakçılık hapis cezasından kurtulması sonucunu doğuran bir etkin pişmanlık kurumudur.¹³

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara pişmanlık dilekçesiyle haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez:

1. Mükellefin durumu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçeyle veya şifahi beyanı tutanakla belgelemek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumu haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, uygulanacak gecikme zammı (pişmanlık zammı) oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi

Pişmanlıkla beyanda kendiliğinden haber verme şartı çerçevesinde beyana çağrı yazılarının durumu tartışma yaratmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı¹ ile beyana çağrı yazısı tbliğinin, kendiliğinden haber verme koşulunu sağlamayacağı için pişmanlıktan yararlanmayı engelleyeceği yönünde içtihadın oluşması sağlanmıştır.¹⁴ Bu içtihat da kanun hükmünü dar yorumladı ve pişmanlık yoluna başvuru önünde bir engel oluşturduğu için eleştirilebilir.

Vergi idaresinin uygulamasından ancak vergi farkı doğduğunda pişmanlıktan yararlanılması kabul edilmektedir. Zarar beyan edildiği veya matrah oluşmadığı durumlarda pişmanlık talebi kabul edilmemekte ve fakat re'sen takdire gidilerek iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir. Ancak kesilen usulsüzlük cezalarının hukuka uygun olmadığı yönünde pek çok Danıştay kararı bulunmaktadır.

Tartışmalı diğer bir konu ihtirazi kayıtla pişmanlık yoluyla beyanname verilip verilemeyeceğidir. Maliye Bakanlığı 25.07.2001 tarih 40427 sayılı muktezasında özetle mükelleflerin tamamen kendi istekleri ile yaptıkları beyana ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olmadığı yönünde görüş vermiştir. Danıştay'ın konu ile ilgili farklı yönde kararları bulunmaktadır. Ancak son

yıllarda verilen kararların vergi idaresinin görüşü paralelinde olduğu söylenebilir.¹⁵

Pişmanlık beyannamelerinin e-beyanname sistemi üzerinden verilmesi mümkündür. Sistem üzerinden seçim yapılırken "kanuni süresinden sonra verilen beyanname" seçeneğinin değil, "pişmanlıkla beyan" seçeneğinin seçilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde VUK'un 344'üncü maddesi uyarınca %50 oranında vergi ziyai cezası ortaya çıkmaktadır.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca ilişkili kişilerle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım satımlarının emsallerine uygun fiyatlandırılması gerekmektedir. Transfer fiyatlandırılması kurum kazancının vergilenmeden kurum dışına aktarılmasını engelleyerek kurumlar vergisi matrahının aşınmasını önlemeye çalışan vergi güvenlik müesseselerinden biridir.

Her olayın kendine göre farklı özellikleri bulunması ve karşılaştırılabilirlik faktörleri nedeniyle uygun transfer fiyatlandırması yöntemi ve güvenilir emsal bulmak çoğu zaman kolay değildir. Bu anlamda transfer fiyatlandırması yorum ve görüş farklılığına en açık alanlardan biri olarak yüksek vergi ihtilafı yaratma potansiyeli taşımaktadır. Diğer taraftan Vergi Denetim Kurulu altında oluşturulan Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlığı'nda görevli vergi müfettişlerinin yoğun bir şekilde transfer fiyatlandırması incelemesi yaptığı, konulara farklı bakış açıları getirdiği görülmektedir. Bu eğilimin gelecekte de artarak devam edeceği düşünülmektedir. Özellikle vergi müfettişleri tarafından gizli emsal kullanımı mükellefleri hazırlıklı olma ve savunma yapabilmek açısından zor durumda bırakmaktadır.

¹ E:1991/420 ve K:1992/322

¹⁴ Danıştay 7'nci Dairesi'nin E:2003/2371 ve K:2005/3028 sayılı kararı; Danıştay 7'nci Dairesi'nin E:2002/2135 ve K:2005/2362 sayılı kararı

Transfer fiyatlandırması konularında olayların teknik, ticari ve ekonomik boyutu hukuki boyutun önünde olduğundan ihtilafların idari yargıya taşınmadan taraflar arasında çözülmesi daha adil sonuçlar doğurabileceği ifade edilmelidir. Bununla birlikte şirketler açısından gündelik hayatlarında çok sık kullandıkları grup içi işlemlerde uyguladıkları fiyatların transfer fiyatlandırması uygulamalarına uygun olup olmadığını bilmek işlemlerinin güvenli bir şekilde sürdürülebilirliği açısından son derece önemlidir.

“Transfer fiyatlandırması ihtilaflarının henüz ihtilaf meydana gelmeden anlaşarak çözümlenmesi taraflara büyük faydalar sağlayacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım satımında uygulanan fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı ile Peşin Fiyatlandırma Anlaşması imzalanarak belirlenebilmektedir.”

Transfer fiyatlandırması ihtilaflarının henüz ihtilaf meydana gelmeden anlaşarak çözümlenmesi taraflara büyük faydalar sağlayacaktır. Bu konuda ortaya çıkabilecek ihtilafları önceden önleyen bir mekanizma mevzuatımızda mevcuttur. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinin vermiş olduğu yetkiye istinaden çıkarılan 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım satımında uygulanan fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanarak belirlenebilmektedir.

Peşin fiyatlandırma anlaşması ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırması yönteminin tespit edilmesinde belli bir süre uygulanacak yöntemin mükellef ile idare tarafından anlaşarak belirlenmesini ifade eder.¹⁵ Transfer fiyatlandırması konusunda tereddüdü bulunan mükellefler, gerekli bilgi ve belgelerle birlikte idareye başvurarak belirli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilecektir. Peşin fiyatlandırma anlaşması başvuruları sadece yurtdışı ve serbest bölge işlemleri için geçerlidir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Süreci



Anlaşma başvuruları tek taraflı yapılabileceği gibi yabancı ülkelerin de sürece dâhil olmasına imkân verecek şekilde iki taraflı veya çok taraflı da yapılabilir. Süresi en fazla üç yıl olan anlaşmalar imza tarihinden itibaren hüküm ifade etmektedir. Yenileme için mükelleflerin anlaşma süresinin bitim tarihinden en az dokuz ay önce idareye başvurmaları gerekmektedir. Anlaşma başvuru ve yenileme talepleri harca tâbidir. 2016 yılı için başvuru harcı 53.004,10 TL; yenileme harcı ile 42.403,10 TL'dir. Anlaşılan yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşımakta ve bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında vergi inceleme elemanları tarafından eleştiri konusu yapılamamaktadır.

Gerek idare gerek mükellefler açısından pek çok fayda içermesine rağmen peşin fiyatlandırma anlaşmaları yaygın olarak kullanılmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 yılı faaliyet raporunda açıklandığı üzere 2015 yılı sonu itibariyle idare tarafından kabul edilen anlaşma başvuru sayısı 19, imzalanan anlaşma sayısı ise altıdır. Sekiz yılda ancak altı anlaşma sonuçlandırılabilmiş olması düşündürücü bir durumdur.

Anlaşma yapılmış olması mükellefin anlaşma konusuyla ilgili olarak incelenemeyeceği anlamına gelmemekte, yöntemin doğru uygulanıp uygulanmadığı yönünden inceleme yapılabilir. Peşin fiyatlandırma anlaşması mükellefin anlaşmada belirtilen koşullara uymaması; mükellef tarafından gerek başvuru sırasında gerekse sonraki aşamalarda ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunu tespit edilmesi durumlarında idare tarafından tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edilebilmektedir. Bu

durumda, anlaşma hiç yapılmamış kabul edilerek mükellef vergi incelemesine sevk edilmektedir. Bununla birlikte idare ile mükellef anlaşamadıkları durumda mükelleflerin incelemeye sevk edildikleri görülmektedir. Bu tür kural ve uygulamalar nedeniyle oluşan vergi incelemesi baskısı mükelleflerin sisteme olana güvenini ve başvuru isteklerini azaltmaktadır.

"Asıl amacı potansiyel ihtilafı çözümlenerek ve vergi incelemesi ihtimalini azaltarak huzura kavuşmak olan mükellefin mevzuat ve uygulamalardaki yoğun vergi incelemesi baskısı nedeniyle sisteme temkinli yaklaştığı gözlenmektedir. Başvuruların artması için söz konusu vergi incelemesi baskısının azaltılması faydalı olacaktır."

Asıl amacı potansiyel ihtilafı çözümlenerek ve vergi incelemesi ihtimalini azaltarak huzura kavuşmak olan mükellefin mevzuat ve uygulamalardaki yoğun vergi incelemesi baskısı nedeniyle sisteme temkinli yaklaştığı gözlenmektedir. Başvuruların artması için söz konusu vergi incelemesi baskısının azaltılması faydalı olacaktır. Sürecin kısaltılması da başvuruları artıran bir gelişme olabilir. Mevcut uygulamada peşin fiyatlandırma anlaşması görüşmeleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nda başka idari görevleri de olan memurlar tarafından yürütülmektedir. Tek veya öncelikli görevi anlaşmaların yapılması olan idari bir birimin kurulması başvuruları artıracaktır.

Özelge

VUK'un 413'üncü maddesi uyarınca mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi uygulaması bakımından tereddüde düştükleri hususlar hakkında yazı ile izahat (özelge) isteyebilir. Özelge yapılan başvuru üzerine bizzat mükellefe yönelik verilen yazılı cevap olup aynı zamanda vergi idaresinin somut olayda yorum ve yaklaşımını öğrenmek için önemli bir kaynaktır. Vergi idaresinin belirttiği şekilde işlem yapılması durumunda konu ile ilgili olarak ileride vergi ihtilafı doğmaması beklenir. VUK'un 369'uncu maddesine göre Gelir İdaresi Başkanlığı'nın veya yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması hâlinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Özelgeler en nihayetinde vergi idaresinin yorumundan ibarettir ve hukuken bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Diğer taraftan 6009 sayılı Kanun ile VUK'un 140'ıncı maddesinde yapılan değişiklikler ve 425 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile özelgelerin gücü artmıştır. Anılan tebliğe göre rapor değerlendirme komisyonları raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir. Bu durum bir anlamda mükelleflere sağlanan güvencenin artması açısından olumludur. Ancak rapor inceleme komisyonlarının değerlendirme sırasında raporların özelgelere uygun olup olmadığını kontrol etmeleri vergi

hukuk sistemimizin zayıflığına delalet etmektedir. Zira vergi inceleme raporları esas olarak Anayasa'ya ve kanunlara uygun olmalıdır. Durum böyleyken vergi inceleme raporlarının idarenin yorumlarına uygunluğunun bir şart olarak aranması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Özelgeler vergi hukukunun bağlayıcı olmayan önemli bir kaynağı olmanın ötesinde somut olayda mükelleflere yol gösteren, belli bir ölçüde güvence sağlayan ve ileride oluşabilecek vergi ihtilaflarını önleyen önemli başvuru imkânlarından biridir. Mükellefler, özelge ile kendilerine verilen idari görüşe katılmayabilirler. Bu noktada özelgelere karşı dava açılıp açılmayacağı gündeme gelmektedir. Bir idari işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için işlemin kesin, yürütülmesi zorunlu ve icrai olması aranmaktadır. Özelgelerin bu nitelikleri taşımaması nedeniyle dava konusu yapılamayacağı kanaati hâkimdir. Danıştay'ın bir kararındaⁱⁱⁱ Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri başlıklı 413'üncü maddesi uyarınca kendisinden sorulan husus hakkında yapmış olduğu açıklamalardan ibaret bulunan dava konusu cevabi yazının, istişari nitelikte olması ve bu nedenle yürütülmesinin zorunlu bulunmaması sebebiyle, idari yargı yerlerinde açılacak davaya konu edilmesine olanak yoktur." denilmektedir.¹⁶ Bu nedenle mükellefler özelge ile kendilerine verilen görüşe katılmıyor ise kendi doğru olduğunu düşündükleri uygulamayı yapabilirler veya özelgenin belirttiği yönde işlem yaparak, ancak ihtirazi kayıtla beyanname verip dava yoluna gidebilirler.

ⁱⁱⁱ Danıştay 7. Daire, Tarih: 30.09.1998, K:1998/3120, E:1997/2452

Diğer taraftan özelge sisteminin değiştirilerek veya genişletilerek potansiyel ihtilafların çözümünde daha etkin kullanılması mümkün olabilecektir. Mevcut yasal düzenlemede, özgelgeleler daha çok bilgi edinme hakkı kapsamında limitli bilgi alışverişinin olduğu, olayın ekonomik özünün fazlaca tartışılmadığı hukuki soru cevap şeklinde uygulanmaktadır. Zaten ilgili yasa maddesinin başlığında açıkça izahat ifadesi yer almaktadır. Özelge taleplerinin çoğunda mükellef veya vekilleri ile idare görüşmemekte veya görüşmemektedir. Böyle bir yöntem özellikle birden fazla boyutu olan yapılandırma, yeniden yapılandırma, ortaklık, iştirak finansman modelleri kurma, işyeri oluşumu, dar mükellef işlemlerinde Türkiye'nin vergileme hakkı gibi hususların vergisel yöntemleri ve sonuçları üzerinde bir mutabakat sağlanması noktasında yetersiz kalabilmektedir. Asıl yoruma açık olan ve ihtilaf potansiyeli taşıyan konular da bunlardır. Örneği verilen konuların ekonomik özü çoğu kez hukuki özün önüne geçebilmektedir. Hâlbuki ihtilaf durumunda yargı mercileri eğitimleri, eğilimleri ve görevleri gereği duruşma yapılsa bile konunun daha çok hukuka uygunluk tarafını incelemekte ve buna göre karar vermektedir. Bu şekilde verilen kararların kesinliği tartışılmaz olmakla birlikte bazı yönlerden eksik kalabileceği de değerlendirilmelidir. Dolayısıyla işlemlerin hukuka uygunluğu tartışmasız şekilde esas olmakla birlikte, bu tür çok boyutlu ve yoruma açık konularda mükellef ve idarenin önceden mutabık kalması daha sağlıklı neticeler doğurabilecektir.

Yurtdışı uygulamalara bakıldığı zaman advance tax ruling (ATR) adı altında belirli bir konunun vergisel sonuçları konusunda mükellef ile idare arasında belirli süreli anlaşmalar yapılmaktadır. ATR'ler bir nevi peşin fiyatlandırma anlaşmalarına benzemektedir. Zaten peşin fiyatlandırma anlaşmaları da bu ülkelerde advance pricing agreement olarak ifade edilmektedir. Her ikisinin de ortak noktası henüz yorum farkı oluşmadan mükellef ve idarenin ihtilaf yaratabilecek konularda anlaşmaya varmasıdır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlandırması konularını kapsarken ATR'ler uluslararası vergilendirme başta olmak üzere diğer vergi konularını kapsamaktadır.

Özelge sisteminin genişletilerek sadece izahat ve görüş vermenin ötesinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarında olduğu gibi karşılıklı tartışmanın olduğu ve vergisel yöntem konusunda bağlayıcı bir anlaşmaya varıldığı hale getirilmesinin pek çok ihtilafı peşinen önleyeceği düşünülmektedir. Hangi vergisel konular için genişletilmiş özelge sisteminin kullanılacağı, bu anlaşmaların hukuki bağlayıcılığı ve belirli bir süreye tabi olup olmayacağı, sürecin ne şekilde işlemesi gerektiği ve başvuruların ayrı bir harca tabi olup olmayacağı ayrıca tartışılabilir.

Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesi için İlave Süre Verilmesi

Mücbir Sebep

Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmesini engelleyen bazı olay ve durumlar kendilerine tanınan sürelerin uzamasına neden olur. Bunlardan bir tanesi mücbir sebep hâlleridir. Mücbir sebepler, mükellefin iradesi dışında meydana gelen kontrolü ve önlenmesi mümkün olmayan ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyen olay ve durumlardır.¹⁷ VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebepler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

Mücbir Sebepler

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması

Mücbir sebeplerin oluşabilecek vergi ihtilaflarının çözümüyle ilgili çeşitli sonuçları söz konusudur:

- Mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin ve tarh zaman aşımı gibi süreler işlemez.
- Maliye Bakanlığı, mücbir sebep hâli ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir.^{iv} Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla, beyannamelerin toplulaştırılması, yeni

beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.

- Mücbir sebeplerden herhangi birinin varlığı genel olarak biliniyorsa, bu durum belgelenir ve ispat edilirse vergi cezası kesilmez.^v
- Maliye Bakanlığı mücbir sebep hâli ilan edilen yerlerdeki mükelleflerin ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizleri ile verecekleri beyannamelere istinaden tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerini, vadelerinin bitim tarihinden itibaren azamî bir yıl süreyle uzatmaya yetkilidir.^{vi}
- Mücbir sebeplerin diğer bir sonucu verginin terkin edilmesidir. Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığı'nca zararlarla mütenasip olmak üzere kısmen veya tamamen terkin olunur.^{vii}

Zor Durumlarda Mühlet Verme

Zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere Maliye Bakanlığı'nca münasip bir mühlet verilebilir.^{viii} Mühlet verilebilmesi için (i) mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazıyla istemde bulunmalı, (ii) istemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmeli ve (iii) mühlet verilmesi hâlinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

^{iv} Vergi Usul Kanunu, madde 15

^v Vergi Usul Kanunu, madde 373

^{vi} Vergi Usul Kanunu, madde 111

^{vii} Vergi Usul Kanunu, madde 115

^{viii} Vergi Usul Kanunu, madde 17

Tecil

Kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin uygulanması ya da haczolanmış malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazıyla istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı kamu idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca, kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere tecil faizi alınarak tecil olunabilir.^{ix} Faiz dâhil kamu alacağı belirlenen sürede eşit taksitler hâlinde tahsil edilir. Tecil edilecek borcun 50.000 TL'nin üzerinde olması hâlinde aşan kısmın yarısı kadar teminat verilmesi gerekir. Haciz yapılmış ise haciz mal değeri tutarınca teminat yerine geçer. Tecil ve taksitlendirilmiş borçların tecil şartlarına uygun ödenmemesi tecil ihlal edilmiş sayılır ve kamu alacağı muaccel hâle gelir. Tecil edilen alacağın gecikme zammı tatbik edilmeyen alacaklardan olması hâlinde, ödenen tecil faizleri iade veya mahsup edilmez.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Vergi ihtilaflarının henüz dava aşamasına gelmeden idari aşamada barışçıl yollarla çözülmesine ilişkin müesseselerin etkin bir şekilde kullanılması, mükelleflere önemli bir zaman ve maliyet avantajı sağlayacağı gibi idarenin daha hızlı tahsilat yapmasını ve yargı üzerindeki iş yükünün azaltılmasını sağlayacaktır. Söz konusu müesseseler arasında uzlaşma, vergi hatalarında düzeltme, pişmanlık gibi bilinen ve yaygın kullanılanlar olduğu gibi üst makama başvuru, karşılıklı anlaşma usulü veya peşin fiyatlandırma anlaşması gibi daha az tanınan ve uygulaması nadir olanlar da vardır. Fiilen doğmuş bir vergi ihtilafı gibi ilerleyen dönemlerde ihtilaf yaratma potansiyeli olan vergi konuları da henüz doğmadan idari aşamada çözülebilir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için ilave süreler verilmesi de ihtilafları önleyici niteliktedir.

Diğer taraftan mükelleflerin hak ve yükümlülükleri konusunda yeterli ve güncel bilgiye ulaşabilmeleri de ihtilafları önleyici niteliktedir. İçinde bulunduğumuz iletişim çağında vergi idaresinin mükelleflerin hak ve yükümlülükleri ile ilgili bilgilere etkin ulaşımını sağlayan bir teknoloji ve hizmet altyapısı kurması yararlı olacaktır.

^{ix} 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun, madde 48

Vergi incelemelerinde müfettişlerin iddia ettikleri hususlar dikkate alındığında ihtilafların önemli bir bölümünün görüş ayrılığı veya yorum farkından kaynaklandığı görülmektedir. Bu durum temel yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemek olan vergi mahkemelerini olayların gerçek mahiyetini, iktisadi ve teknik icapları giderek daha fazla araştırmaya ve bir nevi yerindelik denetimi yapmaya itmektedir. Bu nedenle ihtilafların idari aşamada çözülmesi çok daha sağlıklı sonuçlar doğurabilir.

Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenmesi pek çok ekonomik fayda sağlamasına karşın bu müesseselerin yoğun ve kimi durumlarda objektif kanuni kıstaslardan yoksun ve hatta hukuka aykırı bir şekilde kullanılması vergide yasallık, eşitlik, adalet ilkeleri ve vergi ahlâkı ile ilgili tartışmaları beraberinde getirmektedir. Bu nedenle ihtilafların barışçıl yollarla çözülmesi konusunda dengeli bir yaklaşım benimsenmesi önem taşımaktadır.

Son olarak yurtdışında etkin şekilde kullanılan advance tax ruling gibi kesin ve bağlayıcı bazı idari çözüm müesseselerinin mevzuatımıza dâhil edilmesinde yarar görülmektedir.

REFERANSLAR

- ¹ Metin Taş (2009): "Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makama Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200.
- ² Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot (2014): **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 23. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- ³ Kızılot ve Kızılot, a.g.e.
- ⁴ Mehmet Yüce (2014): **Vergi Dava Rehberi**, 1. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları.
- ⁵ Mehmet Yüce, a.g.e.
- ⁶ Kızılot ve Kızılot, a.g.e.
- ⁷ Turgut Candan (2006): **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ⁸ Candan, a.g.e.
- ⁹ Kızılot ve Kızılot, a.g.e.
- ¹⁰ Hatice Ela ve M. Aykut Kelecioğlu (2000): "Vergi Cezaları ve Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141.
- ¹¹ Kızılot ve Kızılot, a.g.e.
- ¹² Ateş Oktar (2014): **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitapevi.
- ¹³ Oktar, a.g.e.
- ¹⁴ Kızılot ve Kızılot, a.g.e.
- ¹⁵ Yüce, a.g.e.
- ¹⁶ Yüce, a.g.e.
- ¹⁷ Oktar, a.g.e.