

7524 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER SONRASI UZLAŞMA

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere mükellef ile vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlıklar yargı yoluyla çözülebileceği gibi idare ile anlaşma yoluna gidilmek suretiyle de çözülebilmektedir. Uyuşmazlıkların idare ile anlaşmak suretiyle çözülmesinde en önemli araç uzlaşma müessesesidir.

VUK'a göre uzlaşma, mükelleflerin ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilecek/edilen vergilere ilişkin kesilecek/kesilen vergi zıyaı cezaları ile belirli bir tutarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları konusunda yargı yoluna başvurmadan, vergi idaresi ile anlaşmak amacıyla başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur.

Uzlaşma, tarhiyat öncesinde yapılabileceği gibi tarhiyat sonrasında da yapılabilir. Bu anlamda "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" ve tarhiyat sonrası yapılan "Uzlaşma" müesseselerinin usul ve esasları Vergi Usul Kanununda ve yönetmeliklerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

7524 sayılı Kanunla birçok vergi kanununda değişiklikler yapıldığı gibi Vergi Usul Kanununda ve bu kapsamda genel olarak uzlaşma müessesesinde de de önemli değişiklikler yapılmış bulunmaktadır.

Platformun bu oturumunda söz konusu değişiklikler ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

II-7524 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN DEĞİŞİKLİKLER

7524 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun uzlaşmaya ilişkin maddelerinde aşağıda belirtilen değişiklik ve düzenlemeler yapılmıştır;

●Uzlaşılan vergilere uygulanan gecikme faizi kaldırılmıştır.

112 inci maddenin üçüncü fıkrasında yer alan "uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır." cümlesi kaldırılmış olup bu suretle uzlaşılan vergilere ayrıca gecikme faizi uygulanmayacaktır.

•2 Ağustos 2024 tarihinden itibaren vergiler uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır

7524 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinin (c),(ç),(d),(e) ve (f) bentleri ile gerek tarhiyat sonrası uzlaşmayı hüküm altına alan Ek Madde 1, Ek madde 7, Ek madde 8 ve Ek Madde 9’da yer alan gerekse tarhiyat öncesi uzlaşmayı hüküm altına alan Ek Madde 11’de yer alan uzlaşma kapsamını belirleyen “vergi” ifadeleri madde metninden çıkarılmak suretiyle tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamından vergiler çıkarılmış olup sadece vergi cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamında bulunmaktadır.

•Uzlaşılan cezalarda 376’ncı madde uyarınca uygulanan % 25 oranındaki indirim kaldırılmıştır

7524 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinin (b) bendi ile VUK’un 376’ncı maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan;

“Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i indirilir.” hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu suretle uzlaşılan cezalarda, ödeme süreleri içinde ödenmiş olsa dahi ayrıca bu maddeye göre bir indirim yapılması söz konusu olmayacaktır.

•Madde 153/A kapsamında teminat uygulamasına tabi olanların uzlaşma hükmünden yararlanamayacakları hüküm altına alınmıştır

VUK’un 153/A maddesinde, sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilen ve mükellefiyeti terkin edilenlerin yeniden işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, maddede yer alan tutarlardan az olmamak üzere, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10’u tutarında teminat vermeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır.

7524 sayılı Kanunun 13’üncü maddesi ile VUK’un mük. 355’inci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiş bulunmaktadır;

“153/A maddesinin üçüncü ve müteakip fıkraları uyarınca istenilen teminatın süresinde verilmemesi veya tamamlanmaması halinde mezkûr fıkralar kapsamında verilmesi veya tamamlanması gereken teminat tutarı kadar, teminatı vermeyenler veya tamamlamayanlar adına özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu ceza hakkında, Kanunun 376’ıncı maddesi ile uzlaşma hükümleri uygulanmaz.”

Getirilen söz konusu hüküm uyarınca 153/A maddesine göre yatırılan teminatların süresinde ödenmemesi durumunda kesilecek özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

•2 Ağustos 2024 tarihinden önceki uzlaşmalar için eski hükümler uygulanacaktır.

7524 sayılı Kanunun 16'ncı maddesi ile VUK'a Geçici 35'inci madde eklenmiştir. Buna göre;

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş, uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış ya da çeşitli nedenlerle uzlaşma günü ertelenmiş veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ve cezalara ilişkin bu Kanunun 112 inci, 376' ncı, ek 1 inci, ek 7 inci, ek 8 inci, ek 9 uncu ve ek 11 inci maddelerinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır.”

Bu madde Kanunun yayımı tarihi olan 2 Ağustos 2024 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan bu tarihten önce uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş, uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış ya da çeşitli nedenlerle uzlaşma günü ertelenmiş veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ve cezalara ilişkin değişiklik öncesi hükümlerinin uygulanması sağlanarak hak kayıplarının önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Bu suretle 2 Ağustos 2024 tarihinden önceki uzlaşması yapılmamış olan vergiler için de uzlaşma söz konusu olabilecektir.

III- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Esas itibariyle kanunda yasal sınırlama olmamasına karşın geçmiş uygulamalarda istisnai haller dışında uzlaşma görüşmeleri sonucu vergi aslında indirim yapılmadığı, ayrıca kısmi uzlaşmanın da yaygın olmadığı bilinmektedir. Bu sebeple olsa gerek 7524 sayılı kanunla vergide uzlaşmanın kaldırılmasına ilişkin yapılan düzenlemenin büyük değişikliğe sebebiyet vermeyeceği görüşünün hakim olduğunu söylenebilir.

Ancak aşağıdaki gerekçelerle değişikliklerin uzlaşma müessesesinin amacıyla örtüşmediği ve ilerleyen zamanlarda başkaca hukuki ihtilaflara sebebiyet vermesinin kaçınılmaz olduğu söylenebilir.

•VUK'un Ek 1. maddesinde; VUK'un 369. madde kapsamındaki yanılmadan, vergi hatalarından bunlar dışındaki her türlü maddi hatadan, yargı kararları ile idare arasındaki görüş farklılığından kaynaklı durumlarda idarenin mükellefle uzlaşabileceği hüküm altına alınarak bir nevi uzlaşmanın amacı/çerçevesi belirlenmiştir. Yanılma, hata ya da yargıyla görüş farklılıklarının vergi aslını da içerdiği, vergi cezalarının önemli bir kısmının vergi aslına bağlı olduğu haliyle birbirlerinden bağımsız olarak düşünülemeyeceği, kapsamın sadece vergi cezalarına indirgenmesinin uzlaşma müessesesinin amacıyla/özülüyle bağdaşmadığı, önceki uygulamada vergi aslında indirim yapılmamasının/az bir miktarda indirim yapılmasının bu durumu değiştirmedigini belirtmek gerekir.

• Vergi aslının uzlaşma kapsamı dışına çıkarılması gereği VUK’un Ek 7.maddesinin “Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz” hükmü mülga olduğundan, aynı olayda vergi tarhiyatı ve birlikte ceza kesilmesi durumunda vergi cezalarında sağlanan uzlaşmaya gidilmesi ve uzlaşma sağlanması durumunda, vergi aslının dava konusu yapılmasına engel bir durum olmayacaktır. Bu durumda davanın mahkemece mükellef lehine kesinleşmesi halinde, üzerinde uzlaşılarak tahakkuk/tahsil edilen cezanın meşruiyetini tartışmalı hale getirecektir.

Zira tarha konu vergi aslının hukuka uygun olmadığı mahkeme tarafından karara bağlanmışken bu vergi aslına bağlı cezanın uzlaşmaya konu edilmiş olsa dahi hukuka uygun olduğunun kabul edilmesi mümkün değildir. Başka bir deyişle yargı, suçun (vergi zıyaı, usulsüzlük/özel usulsüzlük) olmadığı yönünde karar vermişken kısmen dahi olsa cezaya muhatap olunması Anayasanın 38.maddesinde de yer alan “kanunsuz ceza olmaz” evrensel hukuk ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Diğer taraftan buna bağlı olarak uzlaşma tek taraflı idari bir işlem olmamasına karşın bazı hallerde hataların düzeltilmesi/adaletin sağlanması adına kesinleşen yargı kararlarının dahi düzeltilmesine VUK’un 125.maddesi cevaz verdiğine göre ya da olağanüstü yargı yoluna başvurulmasına yargılamanın yenilenmesine imkân bulunduğuna göre, uzlaşma sonucu ödenen ve haksız olduğu mahkeme kararınca kesinleşen vergi aslına bağlı cezanın da iadesi/terkini gerekeceği konusu, üzerinde durulması gereken bir husus olarak karşımıza çıkacaktır.

Bu nedenle vergi cezasının akıbetinin vergi aslına bağlı olduğu, ortada vergi suçu yoksa cezadan da bahsedilemeyeceği, daha önce üzerinde uzlaşılan vergi cezasının yargı kararına göre mükellefe iadesi (ödenmemişse terkinin) hukuk devleti olmanın gereğidir.

Ancak idarenin iade/terkin işlemini yapabilmesi bir kanun değişikliğini veya bu yönde bir yargı kararını gerektirebilir.

• Geçiş sürecine ilişkin olan VUK’un geçici 35.maddesinde cezayı gerektiren fiil tarihi esas alınarak düzenlenmesi halinin Anayasanın eşitlik ilkesine daha uygun olacağı görüşündeyiz. Zira değişiklikte, aynı tarihli/dönemli işlemler sebebiyle vergi tarhi ve ceza eleştirisine muhatap olan ilgililerin idarece yapılan tespit/tebliğ tarihindeki farklılık sebebiyle eşit olmayan haklara sahip olması söz konusudur.

• VUK’un Ek 7.maddesine göre; mükellef veya ceza muhatabı aynı ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Ancak davanın vergi aslı ve cezaları için birlikte açılması halinde yargılamanın nasıl devam edeceği (tefrik ya da bekletici unsur açısından) belirgin değildir. (İYUK’un 38.maddesinde

bağlantılı davalara ilişkin hüküm varken dosyanın tefrikine ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca İYUK'un 31.maddesinde HMK'ya atıf bulunmakla birlikte atıf yapılan konular arasında bu hususa yer verilmediği görülmektedir). Genel itibariyle yargılama süresi uzlaşma süresinden uzun olduğundan uzlaşmanın vaki olmaması hali için uygulamada çok fazla sorunla karşılaşılmayacağını, uzlaşmanın vaki olması halinde ise mahkemenin bu durumu göz önünde bulundurması gerekebilecektir.

●VUK'un 34.maddesinde ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunacağı, VUK'un 366.maddesinde ise kesilen vergi cezalarının ilgililere "Ceza ihbarnamesi" ile tebliğ olunacağına hükmedilmiştir. Vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmış olması sebebiyle VUK'un Ek 1.maddesindeki "vergi ihbarnamesi" ifadesinin "ceza ihbarnamesi" şeklinde düzeltilmesi gerekmektedir.

Değişikliklerin etkinliği istatistiklerle kanıtlanmış olan bu müesseseye olan ilgiyi ve vergi tahsilatını azaltması, üzerinde uzlaşılan cezaların, vergi aslına ilişkin yargı kararına göre yasallığını tartışılır hale getirerek yeni uyuşmazlıklara sebebiyet vermesi, yargıdaki dosya sayısını ve kamuya olan maliyeti artırması gibi sonuçlar doğurması kuvvetle muhtemeldir.

Sonuç olarak amacının daha adil ve hukuka uygun bir idari çözüm olduğundan kuşku duyulmayan ancak aradaki illiyet bağıını dikkate almadan vergi aslı ve cezalarını ayıran düzenlemenin, öncesine kıyasla daha hukuka uygun ve çözüm odaklı olduğu söylenemez.