TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMADA SORUNLAR

Nizamettin AKALP
Vergi Denetmeni

GİRİŞ

Devlet Hazinesinin, ihtiyaç duyduğu mali kaynağa zamanında sahip olması ne kadar önemliyse bu mali kaynağın asıl dayanağı olan vergilendirmenin adil ve etkin olmasının önemi de o kadar büyüktür. Etkin ve adil bir vergilendirmenin mümkün olması öncelikle ekonominin yapısal sorunlarının çözümüne bağlıdır. Ancak yapısal değişime bağlı çözüm dışında mevcut uygulamalardan kaynaklanan sorunların çözümüyle de kısmi iyileştirme sağlanabilir.

Vergi alacağının zamanında hazineye intikali yüksek enflasyon ortamında sadece alacağın değerinin korunması bakımından değil, kamu harcamalarının asli kaynağı ile karşılanması, bu şekilde kamu harcaması-kamu geliri dengesinin harcamanın yapıldığı dönemde sağlanması ve böylece bütün ekonomi ve mali sistem üzerinde tahrip edici etki yapan enflasyonun önemli kaynaklarından olan kamu harcamalarının karşılıksız kalması (açık finansman) nın önlenmesi bakımından da önemlidir.

Bu yazıda tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili olarak uygulamadan kaynaklanan ve vergi tahsilatını etkileyen bir soruna değinilecektir.

1 - VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE UZLAŞMA MÜESSESESİ

Vergi alacağının ekonomik verimliliği, verginin mümkün olan en kısa zamanda tahsiline bağlıdır. Vergi tahsilatında ise vergi uyuşmazlıklarının kısa süree çözümlenmesinin önemi büyüktür. Batı ülkelerinde vergi uyuşmazlıkları çok büyük oranda, örneğin A.B.D.'de % 95 oranında, idari yolla çözümlenmektedir(1). Ülkemizde ise vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları yeterince kullanılmayıp, bu konudaki istitastiki bilgiler de yeterince oluşturulmamaktadır.

Vergi sistemimizdeki vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından birisi uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma, vergi idaresinin vergi yükümlüsünden istediği vergi ile ilgili olarak doğması muhtemel uyuşmazlığın karşılıklı ödünlerle çözülmesi, vergi alacağının zamanında toplanması doğrultusunda anlaşma yapılmasıdır. Uzlaşma ile vergisini zamanında ödeyen yükümlülere göre eşitsizlik yaratacak bir duruma neden olunmadan beyan dışı kalmış vergi alacağının yükümlünün ödeme gücünü kavrayan bir miktarla ve bir an önce hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'na 1963 yılında 205 sayılı kanun ile eklenen uzlaşmanın amacı kanun gerekçesinde de "vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması..." şeklinde açıklanmıştır(2).

Konumuz olan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ise vergi sistemimize 1.1.1986 tarihinde 213 sayılı V.U.K.'nuna 3239 sayılı Kanunun 33. maddesiyle eklenen ek-11 nci maddesi ile girmiştir. Ek-11. maddede tarhiyat öncesi uzlaşma usul ve esaslarının yönetmelikle belirleneceği kabul edildiğinden, vergi uyuşmazlıklarının bu idari çözüm yolu esas olarak 16.2.1987 tarihinde tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin resmi gazetede yayımlanması ile işlerlik kazanmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın ayırtedici özelliği, ilgili yönetmelikle belirtildiği gibi, ancak vergi incelemelerine dayanılarak salınan vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar hakkında uygulanması, (incelemeye göre kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil) yani vergi incelemesine bağlı olmasıdır.

(1) Şükrü KIZILOT, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları", Vergi Dünyası, Sayı: 62, Ekim 1986, s. 17-22.

(2) Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt - 3, 1988.

II -TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARININ OLUŞTURULMASI :

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun Ek-11. maddesinde uzlaşma komisyonlarına ilişkin düzenleme yapılmamıştır. Maddede tarhiya öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği kabul edildiğinden uzlaşma komisyonlarının kuruluşu hakkındaki düzenleme yönetmelikle yapılmıştır. Konumuz ile doğrudan ilgili olması nedeniyle komisyonların oluşturulmasının önem taşıyan yönlerinden de bahsetmek gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde komisyonların oluşumu vergi incelemesini yapan inceleme elemanının merkez veya mahalli inceleme elemanı olmasına göre değişik düzenlenmiştir.

A -Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu:

Merkez inceleme elamanı olan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve bunların muavinleriyle Gelirler Kontrolörleri tarafından yapılacak vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, incelemeyi yapanın dışında olmak üzere biri başkan üç inceleme elemanından teşkil eder. İncelemeyi yapanlar uzlaşma toplantısına açıklamada bulunmak üzere katılırlar.

Merkez inceleme elemanlarının devamlı çalışma yerlerinde komisyon teşkili ve üye belirleme yetkisi inceleme elemanının bağlı olduğu kurul veya Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından veya bunların yetki devretmeleri suretiyle grup başkanlıklarınca kullanılır.

Konumuz bakımından önemli bir husus da merkez inceleme elemanlarını geçici çalışma yerlerinde yaptıkları incelemelerde komisyonun üç inceleme elemanından oluşacağı, bunun mümkün olmadığı hallerde ise en az iki üyesi inceleme elemanı olmak üzere ilgili vergi dairesi müdürünün katılımı ile teşekkül edeceği ve gerektiğinde komisyon teşkili için merkez elemanının bağlı olduğu gruptan merkezi inceleme elemanı talep edilebileceğinin yönetmelikle düzenlenmiş olmasıdır.

B -Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonların Teşkili:

Mahalli inceleme elemanlarınca il merkezinde veya il merkezi dışında yapılan incelemelerde komisyon defterdarın başkanlığında (veya yerine

defterdar yardımcısı veya Gelir Müdürlerinin birisinin başkanlığı altında) ilgili vergi dairesi müdürü ve komisyon başkanı olan defterdarın tesbit edeceği bir Vergi denetmeninin katılımıyla il merkezinde teşkil eder. İncelemeyi yapan, komisyon üyesi olmaz fakat açıklamalarda bulunmak üzere toplantıya katılır.

Kısaca hatırlatmak gerekirse, tarhiyat sonrasında yapılan uzlaşma komisyonunun teşkilinde de komisyon illerde defterdarın veya vekil tayin edeceği kişinin başkanlığında gelir müdürü ve ilgili vergi dairesi müdürünün katılımıyla kurulur. İlçelerde ise vergi dairesi müdürünün başkanlığında iki vergi memurunun katılımıyla kurulur.

III - MAHALLİ İNCELEME ELEMANLARININ RAPORLARI İLE İLGİLİ TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMADAKİ AKSAMALAR:

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi vergi tahsilatına ilişkin sorunların çözümünü sağlamayı amaçladığı halde mahalle inceleme elemanlarının yaptığı incelemelerle ilgili olarak kabul edilmiş usul ve esaslar müessesenin kullanım sınırlarını daraltmakta, hatta bu incelemelerde pratikte işlemez duruma sokmaktadır.

Ülkemizdeki vergi inceleme elemanı ve bunların yaptıkları inceleme sayısıyla incelenen yükümlü sayısı dikkate alındığında konunun önemi daha iyi anlaşılır. Örneğin 1990 yılında yapılan toplam 106.998 vergi incelemesinden 7.839'u merkez denetim elemanları tarafından geriye kalan 99.159'u ise Vergi Denetmenleri tarafından yapılmıştır. buna göre 1990 yılında yapılan incelemenin % 93'e yakını Vergi Denetmenleri tarafından yapılmıştır.

Vergi denetmenlerinin yazdıkları vergi inceleme raporlarıyla ilgili olarak tarhiyat öncesi uzlaşmada ortaya çıkan aksaklıkların önemlileri şunlardır.

A -Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tarhiyat Sonrası Uzlaşmadan Farklı Olmamaktadır:

Tarhiyat öncesi uzlaşma, kaçırılmış verginin hazineye bir an önce intikalinin sağlanması amacını taşır. Bu yolla vergi alacağının miktarı ve kesinleşmesi vergi dairesine gelmeden önce en kısa yoldan belli olmaktadır. Ancak Vergi Denetmenlerinin yaptığı incelemelerde yapılan inceleme ve bununla ilgili düzenlenen raporlar tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi yokmuş gibi yapılmakta, sonuçta raporla detaylı olarak tesbit

edilip, hesaplanan vergi alacağı ve cezaların miktarı üzerinde pazarlık yapılmaktadır. Yani vergi idaresinin iş yükü bakımından olduğu kadar tarhiyat ve tahsile kadar ki geçen süre bakımından da fazla kazanç olmamaktadır. Kaldı ki ilgili yönetmelikte (Md. 13) vergi raporunun gerektiğinde ön rapor şeklinde de düzenlenebileceği kabul edilmişken Vergi Denetmenlerinin yaptığı incelemelerde rapor yazımı bakımından hiçbir farklılık olmamaktadır. Bunun nedeni de bu incelemelerle ilgili uzlaşma komisyonlarının inceleme biriminin dışında kuruluyor olmasıdır.

B -Komisyonlar Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu Niteliğindedir:

Mahalli inceleme elemanlarının yaptığı incelemeler nedeniyle kurulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları il merkezinde yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları ile hemen hemen aynı niteliktedir. Önceki bölümde kısaca açıklandığı üzere, her iki komisyon teşkili arasındaki fark tarhiyat sonrasında yapılan uzlaşma komisyonlarındaki gelir müdürünün yerini tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında bir Vergi Denetmeninin almasıdır. Bunun dışında özellikle karar yeter sayısı bakımından tarhiyat sonrasında yapılan uzlaşma komisyonundan herhangi bir fark bulunmamaktadır. İnceleme raporu da tam olarak hazırlandığına göre bu uzlaşmanın anlamı kalmamaktadır. İşlev bakımından komisyonda etkinliği bulunmayan vergi denetmenlerinin tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine bakışı da olumsuz olarak etkilenmektedir. İncelemeye dayalı bir müessese olmasına rağmen uzlaşmanın ve komisyoların inceleme birimi dışında ağırlıkla idari birim tarafından teşkil edilmesi tarhiyat öncesi uzlaşmanın mahalli vergi incelemelerine bağlı tarhiyatlardaki kullanımının çok sınırlı kalmasına neden olmaktadır.

C -İl Merkezi Dışındaki Çalışmalarda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Mümkün Olmamaktadır:

Vergi Denetmenlerinin il merkezi dışında (ilçelerde) yapıtkları incelemelerde tarhiyat öncesi uzlaşma fiilen imkansız olmaktadır. Çünkü ilgili yönetmelik gereğince ilçedeki tarhiyat öncesi uzlaşmalar da il merkezinde teşkil edilen komisyonlar marifetiyle yapılmaktadır. İncelemeye bağlı tarhiyatlar ile bu kapsamdaki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen yükümlü uzlaşma görüşmelerinin

yapılacağı il merkezine gitmek zorundadır. İlçedeki ilgili vergi dairesi müdürü de bir gününü bu işe ayırmak durumundadır. Bu durumda yükümlü tarhiyat öncesi uzlaşma için gitmektense aynı vergi dairesi müdürü ile ilçede tarhiyat sonrası yapılacak uzlaşmayı tercih etmektedir.

İlçedeki incelemede talep edilen tarhiyat öncesi uzlaşmanın, komisyona bilgi vermek üzere katılacak olan Vergi Denetmeninin çalışma programı bakımından da olumsuzluğu sözkonusudur. Sonuçta Vergi Denetmenlerinin ilçedeki çalışmaları ile ilgili olarak tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi fiilen işlememektedir.

D - Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasında Karşılaşılan Sorunlar:

Değişen ekonomik ve sosyal yapıya paralel olarak gelir idaesinin yeniden yapılanması gereği ortaya çıkmış ve bu doğrultuda çalışmalar başlamıştır. Yeniden yapılanma kapsamında gelir idaresinde bölge düzeyinde örgütlenme ile inceleme birimini, takdir ve uzlaşma komisyonlarını bünyesinde taşıyan daha büyük vergi dairesi (başkanlık) gündeme gelmiştir. Vergi dairesi (başkanlık) yapısı içinde inceleme ve uzlaşma kısımlarının oluşturulması sonucu vergi dairesi bölgesi düzeyinde yapılan incelemeler sonucu düzenlenecek raporlara göre yapılacak olan tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda yeni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Vergi dairesi (başkanlık) kapsamında yapılan incelemelere bağlı tarhiyat öncesi uzlaşmaların vergi dairesinin bağlı olduğu Defterdarlıklarda yapılması halinde açıklanan olumsuzluklar aynen devam edeceği gibi vergi dairesinin iş akışını olumsuz etkileyecektir.

Bu kapsamdaki tarhiyat öncesi uzlaşmaların vergi dairesi (başkanlık) içinde yapılması halinde ise uzlaşma komisyonu inceleme elemanlarından oluşmadığı takdirde bu uzlaşmaların tarhiyat sonrası yapılan uzlaşmadan farkı kalmayacaktır.

Kısacası tarhiyat öncesi uzlaşmada komisyonun inceleme birimi dışında oluşturulması halinde sorunlar bitmeyecektir.

IV - TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA İNCELEME BİRİMİ TARAFINDAN YAPILMALIDIR

Kamu gelirlerinin istikrarlı ve yeterli miktarda olmasına katkısı ile vergilendirmede etkinlik bakımından önemi büyük olan uzlaşma mü-

essesesinin bir bölümünü oluşturan tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi sistemimiz ve vergi idaresinin iş yükü üzerinde olumlu etkiler yaparken, müessesenin işleyişinde tıkanıklık yaratan etkenlerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Ayrıca müessesenin sadece vergi idaresinin iş-yükü üzerinde değil, yargının iş yükü üzerindeki etkisi de önemlidir.

Mahalli inceleme elemanlarının yaptığı incelemelerde müessesenin işleyişini sınırlandıran etkenlerin ortadan kaldırılması vergi tahsilatı bakımından önemlidir.

Bunun için yapılması gereken şey çok fazla değildir. Tarhiyat öncesi uzlaşmayı, bu müessesenin ruhuna uygun olarak, inceleme birimine bırakmak bütün sorunu çözecektir. Mahalli inceleme elemanlarının yaptığı incelemelere bağlı tarhiyat öncesi uzlaşmanın Maliye Bakanlığının merkezi inceleme elemanlarının incelemelerinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma usul ve esaslarıyla yapılması, yani uzlaşmanın inceleme birimi tarafından yapılması, vergi idaresinden (Hazineden) kaçırılmış vergi alacağının bir an önce Hazineye intikali bakımından önemli sonuçlar yaratacaktır. İnceleme yaparak, verginin tarh edilmesine dayanak olan vergi raporları yazmak konusunda yetkisi olan inceleme elemanlarının, tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda inisiyatif sahibi olmamaları sorunun kaynağını teşkil etmektedir.