



Mesut UÇAK (\*)

## VERGİ İNCELEMESİNE TABİ TUTULAN MÜKELLEFLERİN (İKMALEN ve RE'SEN TARHİYATA MARUZ KALAN MÜKELLEFLERİN ) VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN HAKLARINDAN UZLAŞMA

### 1 - GİRİŞ

Türk vergi sistemi esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Vergi hukukumuzda beyana dayalı tarh, birçok vergi için temel tarh yöntemidir. Verginin tarhı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>1</sup> 20. maddesinde “*vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir*” şeklinde yapılmıştır. Ancak beyan esasında mükellefler elde ettikleri gelirlerini bizzat kendileri idareye bildirmektedirler. Yani mükellef vergi matrahını ve bu matrah üzerinden hesaplanan

vergi tutarını kendisi belirleyip vergi dairesine beyan etmektedir. Temel esas beyan esas olmakla birlikte mükelleflerin beyannamelerini zamanında vermemesi, eksik beyanda bulunması veya bazı gelirlerini beyanlarına yansıtması veya eksik yansıtması gibi nedenlerle beyan esas beraberinde denetim mekanizmasını da getirmiştir. Denetim mekanizmasının en önemli aracı ise vergi incelemesidir. Yapılan incelemeler neticesinde mükellefin eksik veya hatalı beyanda bulunduğu ya da hiç beyanda bulunmadığının tespiti hallerinde bulunan matrah veya matrah farkı ikmalen veya re'sen tarhiyata<sup>2</sup> konu edilmekte ve beyan döneminde eksik ödenen veya hiç ödenmeyen vergiler ve cezalar

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> Diğer bir tarh yöntemi ise verginin idarece tarhidir. V.U.K'un mükerrer 30 uncu maddesine göre, verginin idarece tarhı; “ 29 ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükellefin verginin tarhı için kanunda yazılı sürelerde müracaat etmemesi veya üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi yüzünden zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden tarh edilmesidir.” Şeklinde hüküm altına alınmıştır. İdarece tarhiyat yöntemi günümüzde “diğer ücretlerin” vergilendirilmesinde uygulama alanı bulmakta olup, sadece vergi dairesince uygulanan bir tarhiyat yöntemidir.

vergi inceleme raporlarına istinaden mükelleften istenilmektedir.

İkmalen ve Re'sen tarhiyata maruz kalan mükelleflerin<sup>3</sup> Vergi Usul Kanunu kapsamında birçok hakları mevcuttur. Bu haklar Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında "cezalarda indirim ve uzlaşma" beşinci kitabında ise dava açma hakları olarak yasal düzenleme altına alınmıştır. Bu haklardan bazıları vergi inceleme raporlarına istinaden düzenlenen vergi ceza ihbarnamelerinin mükellefe tebliği ile başlamakta ( cezalarda indirim, tarhiyat sonrası uzlaşma, dava açma ) bazıları ise vergi tarh edilmeden, ceza kesilmeden ( tarhiyat öncesi uzlaşma ) başlamaktadır.

Yazımızda, yapılan vergi incelemeleri neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden ortaya çıkarılan ikmalen veya re'sen tarhiyatlar ile cezalar noktasında mükelleflerin Vergi Usul Kanunu kapsamındaki haklarından uzlaşma hakkı üzerinde durmaya çalışacağız.

## **2- VERGİ İNCELEMELERİ, İKMALEN ve RE'SEN VERGİ TARHİYATI İLE İNCELEME HAKKINDA GENEL DEĞERLENDİRME**

Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde ise bu husus ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak yasal düzenleme altına alınmıştır.

Vergi inceleme elemanları mükellefin yasal defter ve belgeleri üzerinde yaptıkları incelemeler veya harici araştırmalar neticesinde; mükellefin eksik veya hatalı beyanda bulunduğu ya da hiç beyanda bulunmadığı sonucuna vararak tespit ettikleri matrah veya matrah farkı üzerinden ikmalen, veya re'sen verginin tarh edilmesi, tespit edilen cezaların kesilmesi yönünde vergi inceleme raporları düzenlemektedirler. Öncelikle konunun bütünlüğü açısından ikmalen ve re'sen tarhiyat nedenleri hakkında açıklama yapılması yerinde olacaktır.

### **2.1- İkmalen Tarhiyat**

Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesinde ikmalen vergi tarhı, "*Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere ikmalen vergi tarhiyatı; öncesinde tarh edildikten sonra bunu ikmal eden, yani tamamlayacak şekilde tespit olunan matrahlar veya matrah farkları üzerinden ikinci bir ilave tarh işleminin yapılmasıdır.

Yasal düzenlemeden açıkça görüleceği üzere bir tarhiyatın ikmalen tarhiyat olabilmesi için şu iki ana unsurun birlikte bulunması gerekmektedir:

- Daha önce aynı vergi için bir beyanname verilmiş olması veya başka şekillerde bir tarhiyat yapılmış olması gerekmektedir. Daha önce aynı vergi türüyle ilgili olarak verilecek beyannamenin matrah içerip içermemesinin bir önemi

<sup>3</sup> Mükellef kavramı kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişileri, sorumluları, müteselsil sorumluları ve bunların vekillerini ifade etmektedir. Yazımızın içerisinde kullandığımız mükellef tabiri bunların hepsini kapsamaktadır.

bulunmamaktadır. Bu nedenle daha önce verilen beyannamelerde zarar beyan edilmiş olması veya diğer nedenlerle matrah olmaması durumu değiştirmeyecektir. Bilindiği üzere Yıllık Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi beyannameleri zarar olsa dahi beyan edilmesi gereken beyannamelerdir<sup>4</sup>. Beyan edilen vergi türüyle ilgili olarak bulunan matrah veya matrah farkı üzerinden tarh edilecek vergi ikmalen tarhiyata konu edilebilecektir.

- Bu tarhiyata ilişkin matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olması gerekmektedir. Yasa metninde ikmalen tarhiyat yoluna gidilebilmenin ikinci şartı çok somut ve tahdidi şekilde belirlenmiştir. Yani bulunan matrah farkının, örneğin bir satış faturasının deftere kaydedilmemiş olması, amortisman yoluyla giderlere yansıtılması gereken bir iktisadi kıymet bedelinin doğrudan giderlere yansıtılması gibi yoruma açık olmayacak şekilde net bir matrah farkı olması gerekir.

***Burada önem arz eden hususlardan bir diğeri ise; ikmalen tarhiyatı gerektiren hallerde tarhiyatın, re'sen de yapılabildiği halde re'sen tarhiyatı gerektiren hallerde tarhiyatın ikmalen yapılamayacağıdır. Bu konuda Danıştay'ında müstakar hale gelmiş bir çok kararı bulunmaktadır.***

## 2.2- Re'sen Tarhiyat

Re'sen tarhiyat, Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında

*belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır" şeklinde hüküm altına alınmıştır.*

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

- Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi,
- Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması,
- Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması, tasdik ettirilmemiş olması veya vergi inceleme yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş olması,
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması,
- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması,
- Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerce imzalanma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi, gibi şartların mevcut olması durumunda vergi, vergi idaresince re'sen tarh edilir.

<sup>4</sup> 193 sayılı G.V.K.'nın 85. maddesinde "Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır." Hüküm altına alınmıştır.

Her ne kadar 30.madde hükmünde genel bir tanım verilmiş olsa da kanunun anılan maddesinde hangi hallerde re'sen tarhiyat yoluna gidilebileceği sayma yöntemi ile tahdidi olarak belirlenmiştir. Bu nedenle yukarıda sıralanan re'sen takdir nedenleri yoksa re'sen tarhiyat önerilemeyecektir. Yapılan incelemeler esnasında bu hususunda göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Mükelleflerin Vergi Usul Kanunu kapsamında Uzlaşma, cezalarda indirim ve dava açma hakları mevcut olmakla birlikte biz yazımızda vergi incelemesine tabi tutularak hakkında ikmalen veya re'sen tarhiyat önerilen bir mükellefi örnek model olarak mükellefin yasal haklarından uzlaşma müessesesi üzerinde duracak, tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma hakkında ayrıntılı açıklamalar yapacağız. Ayrıca mükelleflerin öncelikle uzlaşma talep edip daha sonra bu taleplerinden vazgeçmeleri halinde diğer haklardan faydalanıp faydalanamayacağı noktasında bilgiler sunacağız.

**Örnek:** Mükellef Selahattin Beyin 2008 yılında elde ettiği ticari kazancını kanuni süresinde beyan ettiği ancak bazı satışları için belge düzenlemediği tespit edilmiştir. Gerekli incelemelerin yapılması için mükellef 2009 yılında incelemeye sevk edilmiştir. Yapılan inceleme neticesinde mükellefin 2008 yılı içerisinde 100.000 TL hasılatını kayıt dışı bıraktığı tespit edilmiş, mükellef hakkında Gelir Vergisi ile Katma Değer Vergisi inceleme raporları (yapılacak açıklamalarda gecici vergi göz ardı edilecektir.) düzenlenmiştir.

Yapılan inceleme neticesinde mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından faydalanmak

istediği veya istemediği durumlar göz önünde bulundurulacaktır.

Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından faydalanmak istediği durumlarda vergi inceleme raporlarıyla tespit edilen matrah veya matrah farkları üzerinden hesaplanan vergi ve kesilecek cezalar inceleme elemanının bulunduğu birimlerde oluşturulan uzlaşma komisyonlarınca karara bağlanacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından faydalanmak istemediği varsayıldığında; Düzenlenen raporlar gerekli tarhiyatların yapılması, cezaların kesilmesi amacıyla mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilecektir. Vergi dairesi aldığı vergi inceleme raporları üzerine mükellef adına Gelir Vergisi ile Katma Değer Vergisi için ayrı ayrı<sup>5</sup> vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ edecektir. Örneğimizde ihbarnamelerin **11.08.2009** tarihinde tebliğ edildiği varsayılacaktır. İlgili örneği aşağıya alacağımız yasal düzenlemeler ışığında ve ilgili bölümler içerisinde açıklamaya çalışalım.

### 3- UZLAŞMA MÜESSESESİ

Vergi hukukumuzda, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma görüşmeleri yapmalarına imkan tanıyan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma görüşmeleri yapmalarına imkan tanıyan tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi olmak üzere ikili bir düzenleme yer almaktadır.

<sup>5</sup> 213 sayılı V.U.K.'un 34.maddesinde " ..... Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır" hükmü yer almaktadır.

**3.1- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi:**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'nci maddesi ile Maliye Bakanlığına, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verme yetkisi tanınmıştır. Bakanlık bu yetkisini kullanarak 03/02/1999 tarih ve 23600 sayılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği yayımlamıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilmek için temel prensip bir vergi incelemesinin mevcut olmasıdır. Vergi incelemesine dayanılarak salınacak ve Vergi Usul Kanunu'na göre Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezalar (kaçakçılık cezası ve kaçakçılık cezası uygulanan tarhiyatlar hariç usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil) tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmektedir.

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin, bizzat veya resmi vekaletnamesini hazırlayan vekili vasıtasıyla (tüzel kişiler, küçük veya kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların temsilcileri marifetiyle) yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması şarttır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış başvuru yerine geçmektedir. Uygulamada da en çok bu yönetime başvurulmaktadır.

Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre

içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 11'nci maddesine<sup>6</sup> göre inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilir.

Şu kadar ki, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez. Yasal düzenleme ile inceleme elemanına mükellefin talebini sormama yönünde bir yükümlülük getirilmiştir. Ancak mükellefin inceleme elemanı sormadan tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından faydalanmak istediğini beyan etmesi durumunda bu haktan faydalanacağı tartışmasızdır. Çünkü yasal düzenleme tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması durumunda mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından faydalanamayacağı şeklinde değil mükellefe sorulmayacağı şeklinde düzenlenmiştir.

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak ( *vergi inceleme elemanlarının bağlı oldukları birimlere göre uygulama farklılık arz etmektedir.* ) uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce mükellefe bildirilir ( *burada da uzlaşma günü ile inceleme tutanağının imzalandığı tarih arasında 15 günden*

<sup>6</sup> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 11'nci maddesi; "Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce tebliğ olunur. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir" hükümlerini içermektedir.

*fazla bir zamanın olması gerekmektedir.)* veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Uygulama da uzlaşma gününün 15 günden az olarak belirlenmesi halinde mükelleflerden 15 günlük süreyi beklemediğine dair bir dilekçe alınmaktadır.

Diğer taraftan tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellefin bu talebinden vazgeçerek diğer haklarını ( cezalarda indirim, dava açma) kullanması mümkündür. Ancak bunun için tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinden önce durumu yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanına veya komisyon sekreteryasına yazılı olarak bildirmesi şarttır.

Yapılan incelemeler sonucu, uzlaşma konusu olan vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir.

Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır. İnceleme raporu ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz.

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ( *uzlaşma görüşmelerine mükellefin bağlı olduğu odadan bir temsilci veya 3568 sayılı yasaya göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu da katılabilir. Ancak bu kişiler sadece mükellefe yardımcı olabilirler, düzenlenecek uzlaşma tutanağını imzalamazlar.*) ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma

sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder.

#### **Uzlaşma görüşmeleri sonucunda üç durum ortaya çıkmaktadır. Bunlar;**

- Uzlaşmanın sağlanması,
- Uzlaşmanın vaki olmaması,
- Uzlaşmanın temin edilememesi,

#### **Uzlaşmanın sağlanması,**

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda mükellefle komisyon raporda tarih öngörülen vergi ve cezaların ödenmesi gereken miktarı üzerinde anlaşmaya varmaları halinde uzlaşma sağlanmış kabul edilir. Bu durumda düzenlenen uzlaşma tutanağı taraflarca imzalanır ve bir nüshası aynı yerde mükellefe tebliğ edilir. Tutanağın bir nüshası, rapor ve ekleriyle birlikte üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi uzlaşma tutanağını ayrıca mükellefe tebliğ etmez. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. ( Ancak uygulamada üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza ile hesaplanacak gecikme faizi için tahakkuk fişi düzenlendiği de görülmektedir. ) Ödeme süresi ise tutanak tarihine göre tespit edilir.

#### **Uzlaşmanın Vaki Olmaması:**

Uzlaşma görüşmesi sonucunda komisyonun teklif ettiği miktarın mükellefçe kabul edilmemesi halinde uzlaşma sağlanamamış sayılır. Bu durumda uzlaşma vaki olmamış sayılır. Bu durumda komisyonun teklif ettiği miktar tutanağa geçirilir ve bu tutanak mükellefle birlikte imzalanır. Mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini bildirmesi halinde uzlaşma sağlanmış sayılır. Bunun için mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine bir dilekçe ile başvurması yeterlidir. Bu durumda V.U.K.'un 112. maddesine istinaden hesaplanacak

gecikme faizinin hesabında tarih olarak mükellefin teklifi kabul ettiğini bildirdiği dilekçe tarihi esas alınacaktır.

#### **Uzlaşmanın Temin Edilememesi:**

Uzlaşma temin edilemediği takdirde (*mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi halinde de uzlaşma sağlanmamış sayılır.*) Komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası yanında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örnekte inceleme elemanına tevdi edilir.

#### **Uzlaşmanın Sonuçları:**

Uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Uygulamada vergi dairelerince uzlaşma tutanağına istinaden tahakkuk fişi düzenlenmektedir.

Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Ancak kısmi uzlaşma yapılmaması halinde uzlaşılamayan kısım için dava açılacaktır. Bunun için uzlaşılamayan kısma ilişkin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesini beklemesi gerekmektedir.

Mükellefler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında V.U.K'nun 376'ncı maddesi ( cezalarda indirim ) hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma

talebinden vazgeçerek ihbarnamenin kendisine tebliğinden sonra cezalarda indirim talebinde bulunabilirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra ( tarhiyat sonrası ) uzlaşma talep edemezler.

#### **Ödeme Zamanı:**

Gerek tarhiyat öncesi uzlaşma gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma halinde vergi ve cezaların ödeme zamanı aynı kanunun ek 8. maddesinde düzenlenmiştir. Bu konu hakkında ayrıntılı açıklamalar tarhiyat sonrası uzlaşma bölümünde yapılacaktır.

#### **3.2- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi:**

İkmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin hukuken bir değer kazanabilmesi için bu vergilerin ilgililerine mutlaka ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekir. İlgili husus V.U.K'nun 34. maddesinde "İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle mükelleflerin ilgili müesseseden yararlanmaları için öncelikle ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler ile kesilen cezaların bir ihbarnameye bağlanması ve mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.

V.U.K'nun Ek 1'nci maddesi uyarınca uzlaşma yoluna gidilebilmesi için:

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatta, vergi ziyana sebebiyet vermesinin;

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememektен,

- 369'unca maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının,

- Bu kanunun 116, 117 ve 118'nci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu,

- Yargı kararları ile idarenin itilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi gerekmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girmektedir. Vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına dahil olduğu halde tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına dahil değildir.

#### **a) Uzlaşma Talebi:**

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde olduğu gibi uzlaşma talebi mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna veya bağlı olduğu vergi dairesine yapılması gerekmektedir. Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine (vergi dairesi ilgili dilekçeyi yetkili uzlaşma komisyonuna göndermek zorundadır.) veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birimlere verilebilmektedir.

#### **b) Uzlaşma Talebinin Süresi:**

Uzlaşma talebinin, vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. Bu süre

hak düşürücü bir süredir. Bu süre dolduktan sonra uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

#### **c) Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması ve Tutanağın Düzenlenmesi:**

Mükellefin uzlaşma komisyonuna veya bağlı olduğu vergi dairesine yapacağı uzlaşma talebi incelenerek uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi dahilinde bulunduğu tespit halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini bulundurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir.

Mükellefin veya resmi vekâletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurulabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.



Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır.

Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Tutanağın alt kısmında bir yere (Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda ...../...../..... tarihinde aldım.) ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde (*mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.*) komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda); komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

#### **d) Uzlaşmanın Kesinliği:**

V.U.K.'un ek 7.maddesine göre uzlaşma vaki

olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.

Uzlaşma tutanağının vergi dairesine intikali üzerine tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve ceza, uzlaşma tutanağına göre düzeltilir.

#### **e) Uzlaşma Talep Edilen Vergi ve Cezalar Hakkında Dava Açma Hakkı:**

Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya 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.

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.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince

bildirilmesi üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

**f) Uzlaşma Talep Edilen Vergi ve Cezalar Hakkında Cezalarda İndirim Talep Etme Hakkı:**

213 sayılı V.U.K.'un ek 9. maddesine göre üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376'ncı madde hükümleri; hakkında 376'ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376'ncı maddenin uygulanmasını istemek hakkı mahfuzdur.

Burada dikkat edilmesi gereken husus cezalarda indirim müessesesinin düzenlendiği V.U.K.'nun 376. maddesinde bu müesseseden faydalanmak için tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde vergi dairesine başvurulması gerektiği belirtilmiş ve bu sürenin geçmesiyle bu hakkın ortadan kalkacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan uzlaşma talep eden mükelleflerin uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçerek 376. maddenin uygulanmasını isteme hakkı da yasal koruma altına alınmıştır. Ancak burada ilk akla gelen ihbarnamenin tebliğ tarihi ile uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı tarih arasında 30 günlük süreyi aşan bir sürenin olması yani 376. maddeden faydalanmak için başvuru süresi olan 30 günün geçirilmiş olacaktır. Böyle bir durumda mükellef cezalarda indirim isteyebilir mi? Sorusu akla gelmektedir. Bu hususu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım. Örneğin mükellef A'ya ihbarnamenin 20.05.2010 tarihinde tebliğ edildiği mükellefinde 02.06.2010 tarihinde uzlaşma talep ettiği, idarece yapılan değerlendirmeler sonucu 10.09.2010 tarihinin uzlaşma günü olarak

belirlendiğini varsayalım. Bu durum da ilk bakışta mükellefin 376. maddeye göre cezalarda indirim isteme süresi ( tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün ) dolmuş gibi görülmektedir. Ancak aynı yasanın ek 9. maddesinde yer alan düzenleme ile mükellefin uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek 376.madde hükümlerinden faydalanmak istediğini bildirmesi, tebliğ tarihi ile uzlaşma tarihi arasında ne kadar süre olursa olsun 376. madde hükmünden faydalanma hakkını yasal düzenleme ile koruma altına almıştır. Mükellef "A" uzlaşma günü olarak belirlenmiş 10.09.2010 tarihine kadar uzlaşma hakkından vazgeçerek cezalarda indirim hakkından faydalanmak istediğini yazılı olarak beyan ederse bu haktan faydalanabilir.

**g) Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi:**

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

- Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde;

- Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, bu kanunun 112 ve 368'inci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 8 numaralı bendi hükmü dairesinde; Ödenir.

Yukarıda yer alan örneğe dönecek olursak mükellef, tebliğ tarihi olan **11.08.2009** tarihinden **10.09.2009** tarihine (30 gün) kadar V.U.K.'un Ek 1. maddesine istinaden tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden faydalanmak için vergi dairesine veya yetkili uzlaşma komisyonuna başvurabilir. Komisyonca belirlenen tarih ve saatte

uzlaşmaya katılarak yapılan pazarlık sonucu idare ile mutabakat sağlarsa uzlaşmanın sağlandığını gösteren uzlaşma tutanağını imzalayarak ( tutanağı **10.10.2009** tarihinde imzaladığı ve tebliğ edildiği kabul edilecektir.) bir nüshasını komisyonda teslim alır. Tutanağın teslim alındığı tarih tebliğ tarihi yerine geçer. Mükellefin üzerinde uzlaştığı vergi 2008 yılının vergisi olması hasebiyle ( kanuni ödeme zamanları tamamen geçmiştir.) uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde yani **10.11.2009** tarihine kadar vergi ve cezaları bağlı olduğu vergi dairesine ödemek zorundadır.

Diğer taraftan mükellef uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar vergi dairesine uzlaşma başvurusundan vazgeçtiğini belirten bir dilekçe vererek V.U.K.'nun 376. maddesi hükümlerinden faydalanmak istediğini beyan edebilir. Bu durumda vergi dairesi Vergi ziyai cezasının %50'sini ( vergi dairesi yaptığı araştırma neticesinde mükellefin ilk defa vergi ziyasına neden olduğunu tespit etmiştir.) Özel Usulsüzlük Cezasının 1/3'nü indirerek kalan tutarlar ile vergi asılları hakkında gerekli tahakkuk işlemlerini gerçekleştirebilir. Ayrıca aynı yasanın 112. maddesinde yer alan düzenlemeler göz önünde bulundurularak vergilerin normal vade tarihinden son yapılan tahakkuk tarihi arasında geçen süreler kadar gecikme faizi hesaplanarak bunun içinde tahakkuk işlemi gerçekleştirilir.

Mükellef uzlaşma talebinde bulunduğu halde ayrıca vergi mahkemesinde dava da açmışsa V.U.K.'un Ek 7.maddesine göre dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince bildirilmesi üzerine vergi

mahkemesinde devam olunur. Bundan sonraki işlemler vergi mahkemesi kararına göre yapılır.

#### 4- GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yukarıda ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere mükellefler, haklarında yapılan ikmalen veya re'sen tarhiyatlar ve kesilen cezalar karşısında bir takım haklara sahiptirler. Bu haklar Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında "cezalarda indirim ve uzlaşma" beşinci kitabında ise dava açma hakları olarak düzenlenmiştir.

Mükelleflerin kendilerine tanınan haklardan en çok uzlaşma müessesesini tercih ettikleri görülmektedir. Vergi hukukumuzda ise uzlaşma müessesesi, verginin tarh edilmesinden ve cezanın kesilmeden önce vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma görüşmeleri yapmalarına imkan tanıyan tarhiyat öncesi uzlaşma ile vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma görüşmeleri yapmalarına imkan tanıyan tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi olmak üzere iki ayrı şekilde düzenlenmiştir.

Yasal düzenlemelerle koruma altına alınmış bu haklardan yararlanmanın ilk temel koşulu yasa ile belirlenen süreler içerisinde gerekli başvuruların yapılmasıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma için incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde, tarhiyat sonrası uzlaşma için ise vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde gerekli başvuruların yapılması gerekmektedir.

Vergi incelemeleri neticesinde ikmalen veya re'sen tarhiyat ile vergi ziyai, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarına maruz kalmış mükelleflerin inceleme esnasında yani vergi tarh edilmeden, ceza kesilmeden önce veya gerekli tarhiyatlar sonucu düzenlenen ihbarnamenin tebliğ

tarihinden sonra ne gibi haklara sahip oldukları, bu haklardan hangilerini kullanabilecekleri, bir hakkın tercih edilmesinin diğer hakları ortadan kaldırıp kaldırmayacağı, tercih edilen haktan vazgeçilerek diğer haklardan yararlanma imkanlarının olup olmadığı hususları önem arz etmektedir.

Bu nedenle bu tür tarhiyat ve cezalarla karşılaşan mükelleflerin gerekli girişimlerde bulunmadan önce yasal düzenlemelerle sağlanan haklardan hangisinin daha avantajlı olduğunu araştırması ve ona göre hareket etmesi gerekmektedir. Ancak bir haktan faydalanmak için başvurması yasada belirtilen şartların gerçekleşmesi ön şartıyla diğer haklardan faydalanma başvurusunu ortadan kaldırmayacaktır. Bu tür durumlarla karşılaşan mükelleflerin bu hususlara kendi çıkarları açısından azami dikkat etmeleri gerekmektedir.

**KAYNAKLAR:**

1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

3- 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Tarhiyat

Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

4- Mehmet Ali ÖZYER, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Şubat-2001

5- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2006