



TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİ BULUNUP BULUNMADIĞININ MÜKELLEFE SORULMASI ZORUNLU MUDUR?

*IS IT COMPULSORY TO ASK TAXPAYERS
WHETHER THEY HAVE A CLAIM FOR
CONCILIATION BEFORE ASSESSMENT?*

İlhan TAŞPINAR^(*)

ÖZ

Vergi incelemeleri neticesinde tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalar için öngörülmüş olan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinde, mükelleflerin haklarında düzenlenen vergi inceleme raporları için tarhiyat öncesinde uzlaşmaları mümkün kılınmıştır. Bu doğrultuda mükelleflerin uzlaşma müzakeresi yapılmasını talep etme hakları ve bu konuda izlenecek usul, ilgili yönetmelikle belirlenmiştir. Uygulamada tereddüt yaratan husus ise incelemeyi yürüten inceleme elemanının, mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebi bulunup bulunmadığını sormasının bir zorunluluk olup olmadığıdır.

Anahtar Kelimeler: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi, Uzlaşma Talebi, Lafzî Yorum, Sistemik Yorum

ABSTRACT

Conciliation before assessment, which has been designed specifically for taxes and fines determined as a result of tax examinations, allows examined taxpayers to conciliate with competent administrative authorities and thereby try to mitigate their tax bill. Accordingly, the right to claim conciliation before assessment and the principles and procedures to be followed during the implementation are defined under a ministerial directive. The controversial point of this issue is whether tax examiner is under any obligation to ask the taxpayers that they have any request for conciliation.

Key Words: Conciliation claim before assessment, conciliation claim, verbal interpretation, systematic interpretation

1- GİRİŞ

Vergi hukukumuzdaki tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin dayanağı 213 sayılı Vergi Usul

^(*) Vergi Müfettişi

Kanunu'nun Ek 11. maddesidir. Kanun koyucu söz konusu madde ile mevzunun genel esaslarını düzenlemiş ve son fıkrası ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği hükmüne yer vermiştir. Maliye Bakanlığı ise en son "31.10.2011 Tarihli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Bu makalenin konusu, uygulamada karşılaşılan; inceleme elemanının mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olup olmadığı hususunu sorma zorunluluğu bulunup bulunmadığıdır. Öyle ki, uygulamada bunun bir zorunluluk olduğu genel kabul görmüş durumdadır. Çalışmanın devamında, önce bu görüşün argümanlarına yer verilecek, sonrasında ise inceleme elemanının neden böyle bir zorunluluğu olmadığı izah edilmeye çalışılacaktır.

2- TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİNİN SORULMASI GEREKTİĞİNE İLİŞKİN İDDİA

Uygulamada genel kabul gören bu görüşte, incelemeyi yapan inceleme elemanın mükellefe, tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edip etmediğinin, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan fazla olması durumunda, mutlak suretle sorması gerektiği iddia edilmektedir. İddianın temel dayanak noktası ise 31.10.2011 tarihli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9. maddesinin 3. fıkrasıdır. Bahsi geçen fıkra, "İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez." olarak düzenlenmiştir.

İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe talebinin olup olmadığı ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilemeyeceği zaten açıkça ifade edilmiştir. Bu hususta uygulamada tereddüt yaratacak bir unsur yoktur. Diğer zamanlarda ise sorulması gerektiği iddiası; cümledeki "sorulmaz" ifadesinden yola çıkılarak ve mefhumu muhalifi düşünülmemelidir savı ile söz konusu fiilin olumlu hali olan "sorulur" çıkarımıdır. Özetle, Yönetmelik'in 9/3 hükmünde belli edilen üç aylık zaman zarfında mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olup olmadığı asla sorulmaz, diğer hallerde ise mutlak suretle sorulur sonucuna varılmaktadır. İlaven, lafzın açık olduğu iddia edildiğinden başka bir yoruma da gerek olmadığı vurgulanmaktadır. Bunun dışında ise iddia edilen hususta başka bir delil öne sürülmemektedir.

3- TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEBİNİN SORULMASI İHTİYARİDİR

Bir önceki bölümde belirtilen savın aksine, ikinci ve bizim de haklı bulduğumuz görüş ise, inceleme elemanının mükellefe tarhiyat öncesinde uzlaşma talebi olup olmadığını sorulmasının bir zorunluluk olmadığıdır. İnceleme elemanı, bu hususu sormak isterse sorabilir. Bunun tek istisnası, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halidir. Zira bu hüküm Yönetmelik'te tartışmaya mahal vermeyecek derecede açıkça yer almıştır. Diğer zamanlarda ise inceleme elemanı mükellefe talebi olup olmadığını sorabilir veya sormayabilir. Bu inisiyatif inceleme elemanındadır. Sorulmamış olması ise incelemede izlenen usulde bir eksiklik veya hata olmadığı gibi mükellefin haklarında da bir kısıtlama veya haklarına müdahale anlamına gelmemektedir. Görüşümüzün dayanak noktaları ve gereken açıklamalara aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir.

3.1- Yönetmelik Hükümlerinin Yorumlanması ve Kıyas Yasağı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesine istinaden yayımlanan 31.10.2011 Tarihli Tar-

hiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin yorumlanması Kanun'un 3/A hükmü ile yapılmayacaktır. Zira vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin bu hükümde, "Vergi Kanunu" tabirinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade ettiği belirtilmiştir. Dolayısıyla Kanun hükmünü genişletecek şekilde yorumlayarak Maliye Bakanlığının yayımlanmış olduğu yönetmeliklerin de bu kapsamda yorumlanması gerektiğini iddia etmek mümkün değildir. Bu durumda yönetmeliklerin yorumu genel hukuk kaidelerine göre olacaktır. Dolayısıyla lafzî, sistematik, amaçsal, tarihi ve sair yorum metotlarının her biri pek tabii kullanılabilir. Zaten 213 sayılı Vergi Usul Kanunu da büyük ölçüde bunu benimsemiştir. Düzenlemenin devamında "Vergi kanunları lâfzî ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lâfzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." denilmek suretiyle bu durum kabul edilmiştir.

Kıyas müessesesi ise Türk vergi hukukunda söz konusu değildir. *Hukukta kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Kıyasa yasa boşluklarını doldurmak amacı ile başvurulabilir. Vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması hukuki devletin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine ters düşer.*¹ Dolayısıyla, vergi hukukunun unsurlarından ve kaynaklarından olan yönetmelik hükümlerini de yönetmeliğin bütünü ve sınırlarını genişletecek nitelikte kıyaslayarak hüküm tesis etmek mümkün olmayacaktır.

Bu durumda, Yönetmelik'in 9/3 hükmünün lafzî açıktır ve cümlelerin olumsuz hali talebin sorulmasını gerektirir, başkaca bir yoruma gerek yoktur iddiası yersizdir. Lafzın açık olup olmadığı da aslında kesin belirleyici bir kural olmamalıdır. Yukarıda yer verilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/A hükmündeki yoruma ilişkin kısım 30.12.1980 tarihinde 2365 sayılı Kanun ile getirilmiştir. "Aslında bu yorum şekli, 2365 sayılı Kanun'dan önce vergi kanunlarında, bir ölçüde de olsa uygulanmakta idi. Şu örnekler verilebilir.

Vergi Usul Kanununun 253 üncü maddesinde, kanunen tutulması zorunlu defterlerin ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza ve yetkililerce istendiğinde ibraz edileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, defterin ilgili olduğu yılı izleyen takvim yılından başlayarak, beş yıllık süre dolduğunda ibraz mükellefiyeti kalkacaktır. Lafzî ifade, her hal ve takdirde bunu gerektirmektedir.

Ancak, Danıştay zararlı hallerde, beş yıllık sürenin zarar mahsubunun yapıldığı yıldan başlayacağını kabul etmekle hükme lafzî ifadenin dışında vergi kanunlarının bütünü içinde ayrı bir muhteva kazanmıştır. Dördüncü daire, 29.3.1973 tarih E.1972/1565, K.1973/1524 sayılı Kararında,

"1963 yılı zararını, 1967 yılı beyannamesinden mahsup eden mükellefte, 1967 yılı ile ilgili olarak, 1969'da yapılan vergi incelemesinde, 1963 yılı defterlerinin de ibraz edilmesi gerektiği, Vergi Usul Kanununun 114, 138, 252 ve 256'ncı maddelerinin bunu gerektirdiği, aksi halde 1963 yılı defterleri ibraz edilmediğinde, 1967'deki zarar mahsubunun kabul edilmeyeceği"

şeklinde hüküm vermiştir. 1969 yılında, 1963 yılı ile ilgili defterlerin beş yıllık muhafaza ve ibraz süresi sona ermiştir. Buna rağmen, bu yıl zararı 1967 yılı gelirlerinden mahsup edildiğinden, zarar

¹ ÖNCEL, Mualla, ÇAĞAN, Nami ve KUMRULU, Ahmet, "Vergi Hukuku" Turhan Kitabevi, Ekim/1999, s.29

mahsubu ile sınırlı olarak zamanaşımı süresinin 1967'den başlaması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu, lafzî ifadenin yanında, Vergi Kanununun bütünü içinde yapılan isabetli bir yorumu ifade etmektedir.”²

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda; yönetmelik hükümlerinin yorumunun genel hukuk kaidelerine göre yapılması gerekmekte olup hükümlerin, yönetmeliğin genel yapısı ve düzenlemelerin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek benzer nitelikteki durumlara kıyaslanması mümkün değildir.

3.2- İhtilaf Konusu Hükümün Yorumlanması

Öncelikle 31.10.2011 Tarihli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde inceleme elemanının mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olup olmadığını sormasının zorunlu olduğuna veya olmadığına yönelik bir düzenleme mevcut değildir. Bu konuda tartışma yaratan hüküm ise daha önce de ifade edildiği üzere Yönetmelik'in 9/3 hükmüdür. İddianın dayanağı olan hükümün yorumlanmasına yönelik kanaatimiz ise farklı yorum metodlarına göre şöyledir.

3.2.1- Lafzî Yorumu

Bir hukuk normunun yorumlanması için öncelikle normun lafzına bakılması gerektiği tabiidir. “Bu demektir ki, kanunun her yorumunda lafzî yorum yöntemi her zaman kaçınılmaz olarak kullanılır.”³ Lafzî yorumun temel argümanları ise kelimelerin sözlük anlamları, dilbilgisi kuralları, noktalama işaretleri, kelimelerin cümle içerisindeki yeri ve cümlenin yapısıdır.

Yorum metodu ne olursa olsun bir hukuk normunun yorumu belirli mantık kuralları çerçevesinde yapılır. “Bunlar genelde, kıyas, evleviyet ve aksi ile kanıt olmak üzere üç tanedir.”⁴ Aksi ile kanıt, yani hukuk normunun mefhumu muhalifi vergi hukukumuz açısından önemlidir. Bunun sebebi kıyasın yasak olması ve evleviyet ilkesinin çok fazla kullanım alanı olmamasıdır.

Yorum metodu ve mantık kurallarına ilişkin açıklamalardan sonra; esasen inceleme elemanına, mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olup olmadığını sormak hususunda Yönetmelik'te veya 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinde herhangi bir açık hüküm yoktur. Lafzî yorumu yapılan Yönetmelik'in 9/3 hükmü ise “**Uzlaşma Talep Süresi**” başlığı altında işlenmiş olup “İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.” olarak düzenlenmiştir. Makalenin 2. bölümünde yer verilen iddiada lafzî yorumda yapılan hata buradaki “sorulmaz” ifadesini tek başına ele alarak yorumlanmasından kaynaklanmaktadır. Cümlenin tamamının ele alınması durumunda hükümün mefhumu muhalifi “İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan fazla bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulur ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilir.” olacaktır. Cümlede altı çizili kısmın birlikte dikkate alınması lazım gelmektedir. Çünkü cümledeki bu ifade bir bütündür. Bu durumda; hükümden, belirtilen sürenin dışındaki zamanlarda mükellefe “uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulur ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilir.” yargısı çıkacaktır. Hük-

² Oluş Yayıncılık, “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık A.Ş., Aralık/2010, s. 69

³ GÖZLER, Kemal, “Hukukun Genel Teorisine Giriş, Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu”, US-A Yayıncılık, Ankara/1998, s.166

⁴ GÖZLER, Kemal, a.g.e, s.172

mün lafzî olarak yorumlanması halinde hükümden çıkarılacak mana da ancak bu olacaktır. Cümlenin ögesi bölünerek bir tek kelimenin olumsuzluğu ile yorum yapmak hatalı ve zorlama bir yorum olacaktır.

3.2.2- Sistemik Yorumu

Sistemik yorum metodu, bir hukuk normunun sadece lafzî olarak ne ifade ettiğinden ziyade normun düzenlemenin içindeki konumuna, başlığına, diğer maddelerle olan ilişkisine bakarak anlamlandırmaya çalışmaktır. "Bu anlayışın temeli, hukuk normlarının tutarlı bir sistem oluşturdukları fikrinde bulunmaktadır."⁵

Bu manada, bahsi geçen yönetmelik hükmü 31.10.2011 Tarihli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9. maddesinin 3. fıkrasıdır. Söz konusu madde "Uzlaşmanın Yapılması" başlıklı üçüncü bölümü altında "Uzlaşma talep süresi" alt başlığıdır. Dolayısıyla ilk iki fıkrasında tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilecek zaman zarfını belirleyen yönetmelik hükmünün inceleme elemanına mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin bulunup bulunmadığını sorma yükümlülüğü getirmesi iki alakasız mevzunun aynı madde içerisinde düzenlendiği anlamına gelir. Şayet böyle bir yükümlülük yüklenmek istense idi Yönetmelik'te ayrı bir madde ile bu yönde bir düzenleme yapılabilir, Yönetmelik'in 4. 5. bölümlerinde yer verilebilir, ya da incelemeye yetkili olanların davetine ilişkin düzenlemelere yer verilen 11. maddesinde bu husus düzenlenebilirdi. Dolayısıyla Yönetmelik'in 9/3 hükmünün esas amacının böyle bir yükümlülük getirmek olmadığı açıktır.

İkinci olarak, 3.2.1. bölümünde belirtildiği üzere; söz konusu hükmün lafzî yorumunda "İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan fazla bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulur ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilir." sonucuna varılacaktır. Aynı Yönetmelik'in 11. maddesi ise "Uzlaşmaya davet" başlığını taşımakta olup ilk fıkrası "Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir." olarak düzenlenmiştir. Fıkra hükmünde açıkça görüleceği üzere; inceleme elemanına, mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebileceği inisiyatif verilmiştir. Bu konudaki seçimsellik hak, tamamen inceleme elemanına aittir. Dolayısıyla Yönetmelik'in 9/3 hükmünde yer alan ifadenin mefhumu muhalifine gidildiğinde, Yönetmelik'in 11/1 hükmü ile açıkça inceleme elemanına verilen inisiyatif ortadan kalkmakta, lafzî yorum neticesinde varılan yargı Yönetmelik'in açık hükmü ile çelişmektedir. Bu durumda Yönetmelik'in 11/1 hükmü yok sayılarak varılan yargının kesin olarak hatalı olduğu rahatlıkla söylenebilir. Daha önce de ifade edildiği gibi, 9/3 hükmünde yer verilen uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığının sorulmaması ile mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmemesi birlikte ele alınan hususlardır ve birbirinde ayırarak yorumlamak mümkün değildir.

Bir diğer husus, tartışılan mesele tarhiyat öncesi uzlaşmanın talep edilmesi gerçeğidir. Talep kelimesinin sözlük anlamı " 1. Bir kimseden bir şeyi yapmasını veya yapmamasını isteme, dileme, istem. 2. İstek"⁶ olarak açıklanmıştır. Dolayısıyla mükellefin talep edeceği bir hususta inceleme elemanının etkin, mükellefin ise edilgen durumda olması düşünülemez. Burada tarhiyat öncesi uzlaşma talep edecek olan mükelleftir ve tabii olarak etkin olması lazım gelendir. Bu durum esasen Yönetmelik'in

⁵ GÖZLER, Kemal, a.g.e, s.169

⁶ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>

“Uzlaşma talebi” başlıklı 8. maddesinde de açıkça görülebilir. Söz konusu madde hükmü “(1) Uzlaşma için nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurması şarttır.”

(2) Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.”olarak düzenlenmiştir. Maddenin lafzından açıkça anlaşılacağı üzere; tarhiyat öncesi uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya vekili tarafından yazılı olarak talepte bulunması şart olarak belirlenmiştir. Genel kural bu olmakla birlikte istisnai olarak ikinci fıkrada, inceleme tutanağında uzlaşma talebinin yer alması durumunda bunun yazılı başvuru yerine geçeceği belirtilmiştir. Bu durumda, inceleme elemanı tarafından mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi bulunup bulunmadığının sorulmasının zorunlu olduğunun Yönetmelik’e dayanarak iddia etmek mümkün değildir. Tarhiyat öncesi uzlaşma müzakeresi yapılmasını isteyen mükellef bu husustaki talebini Yönetmelik’in 9. maddesinde belli edilen zaman zarfında 8. maddesinde belirtilen mercilere belirlenen şartlar dâhilinde iletacaktır.

İlaveten, inceleme elemanına böyle bir yükümlülük getirilmiş olması durumunda alınan cevabın müspet veya menfi olsun tevsik edilmesi gerekir. Müspet bir cevapta inceleme tutanağına alınacak bir madde ile veya mükellefin yazılı başvuru evrakı ile durum tevsik edilebilir. Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olmaması halinde ise mükellefin bu hususta yazılı başvuru şartı aranmayacağından muhakkak tutanakla tevsik edilmesi gerekecektir. Bu da inceleme tutanaklarında mükellefin talepte bulunmadığı hallerde tutanak tutulmasını veya tanzim edilecek tutanaklarda bu hususa yer verilmesini zorunlu kılar. İnceleme tutanaklarına ilişkin olarak ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 141. maddesinin 1. fıkrasında “İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir.” hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm, inceleme sırasında karşılaşılan her hususun mutlak suretle tutanağa bağlanması gerektiğini; olaylar ve hesap durumlarının tutanak tutulmak suretiyle tespit ve tevsik edilebileceğini, başka tespit ve tevsik unsurlarının da incelemede kullanılabileceğini ifade etmektedir. 31.10.2011 tarihli Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 17. maddesinde ise inceleme tutanaklarında yer alacak unsurlara yer verilmiş olup mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olup olmadığı hususuna bu unsurlar arasında yer verilmemiştir. İnceleme tutanaklarında bu hususun yer alması gerektiğine ilişkin bazı görüş ve öneri raporları bulunmaktadır. Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 140. maddesinin 1. fıkrasında “Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar” denilmiş ve 5 no.lu bendinde “Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.” hükmüne yer verilmiştir. 2. fıkrasında ise “Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir...” düzenlemesine yer verilmiştir. 31.11.2011 tarihli Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 8.

maddesinin 1. fıkrasında da konuya ilişkin olarak “Rapor değerlendirme komisyonları, vergi inceleme si yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.” düzenlemesine gidilmiştir. Dolayısıyla vergi inceleme yapanların bahsi geçen görüş ve öneri raporlarına uygun rapor yazması zorunluluğu bulunmamaktadır ve rapor değerlendirme komisyonlarının bu yönde eleştiri getirmesi mümkün değildir.

Görüldüğü üzere; tartışma konusu olan 31.10.2011 Tarihli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9/3 hükmünün sistematik yorumu sonucu, inceleme elemanının mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebi bulunup bulunmadığını sorması bir zorunluluk değildir. Sorulmasına ilişkin bir yasaklayıcı hüküm de mevcut değildir. Hatta bu hususun sorulabileceğini söz konusu hüküm zımnen kabul etmiş ve belirli bir dönemde sorulmasını yasaklamıştır.

En nihayetinde; inceleme elemanını bu denli önemli bir sorumluluğa itecek bir düzenlemenin Yönetmelik'te açıkça ifade edilmesi beklenirdi. Yönetmelik'te böyle net bir belirlemenin olmaması ise Bakanlığın bu yönde bir iradesinin olmadığını kanıtlar. Şöyle ki, hem konuya ilişkin esasları hem de usulleri belirleyecek bir yönetmelikte birçok mesele ayrıntılı bir şekilde düzenlenirken bu hususa yönelik bir düzenleme olmaması düşünülemez.

3.2.3- Diğer Yorum Metotları Yönünden Değerlendirme

Bilindiği üzere; klasik yorum metotları olarak amaçsal (Fonksiyonel), tarihi, mantıkî yorum metotları da sıkça kullanılmaktadır. Ancak düzenlemenin üzerinden çok fazla bir zaman geçmediği için ve önceki yönetmelikte de hüküm aynı şekilde yer aldığı için amaçsal yorum söz konusu olmayacaktır. Tarihi yorum metodunda ise hukuki normu husule getirenin düzenlemeyi ne maksatla yaptığı araştırılır. Genellikle kanunlarda gerekçelere ulaşılabilirken söz konusu yönetmelik için böyle bir kaynak söz konusu değildir. Bu nedenle, hükmün yorumu tarihi metoda göre de yapılamayacaktır. Mantıkî yorum metodu ise, sistematik yorumun daha dar hali olup ayrıca değerlendirilmeye gerek görülmemiştir. Dolayısıyla ihtilaf konusu hükmün lafzî ve sistematik yorumu yapılmakla yetinilmiştir.

3.3- Literatür Taraması ve Yargı Kararları

İhtilaf konusu meseleye ilişkin yapılan literatür taramasında bu konuda yayımlanmış herhangi bir esere rastlanılmamıştır. Yayımlanan kaynaklar daha çok tarhiyat öncesi uzlaşma müessesinin işleyişi ve kapsamı ile ilgili olarak hazırlanmıştır. Yayımlanmış yargı kararları içerisinde de bu konu ile doğrudan ilişkili bir karara rastlanılmamıştır. Dava konusu olaylar genellikle gecikme faizinin hesaplanması ile ilgilidir. Dolayısıyla yapılan araştırmada konuya açıklık getirecek başka bir kaynak bulunamamıştır.

4- SONUÇ

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesine ilişkin kanuni ve idari kaynaklar olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesi ile söz konusu maddeye istinaden yayımlanan 31.10.2011 Tarihli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği çerçevesinde yapılan değerlendirmeler neticesinde; inceleme elemanının mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebi bulunup bulunmadığını sorması bir zorunluluk değildir. Konuda ihtilaf yaşanması Yönetmelik'in 9/3 hükmünün biraz da kasti olarak yanlış yorumlanması

dan kaynaklanmaktadır. Bu kasıt ise tarafların, hukuki kaynaklarda düzenlenmemiş olmasına karşın; uygulamada yapılması istenen icraatın hukuk normunu yanlış yorumlanarak meşrulaştırılması iradesidir. Kanuni ve idari düzenlemeler uygulamadaki her bir somut olayı karşılamayabilir. Bu durum; uygulayıcılara, düzenlemelerin maksadını aşan, düzenlemelerde yer alan açık hükümlerle çelişen ve öngörülen hak ve yükümlülükleri genişleten yorumlar yapma imkânı vermemektedir. İdare için esas olan kişilerin mantığı değil ve fakat hukuktur. Sonuç itibarıyla, mükellefler, tarhiyat öncesi uzlaşma müzakeresi yapılması hususunda mağduriyet yaşamamaları için kendilerine sorulmasını beklememeli, taleplerini incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde yazılı olarak ilgili mercilere iletmeli veya düzenlenecek tutanaklarda bu taleplerinin yer almasını istemelidirler.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 31.10.2011 Tarihli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
- 31.10.2011 tarihli Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- 31.11.2011 tarihli Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- GÖZLER, Kemal, "Hukukun Genel Teorisine Giriş, Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu", US-A Yayıncılık, Ankara/1998
- Oluş Yayıncılık, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık A.Ş., Aralık/2010
- ÖNCEL, Mualla, ÇAĞAN, Nami ve KUMRULU, Ahmet, "Vergi Hukuku" Turhan Kitapevi, Ekim/1999
- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>