

## Vergi uyumsuzlukları ve mükellefin başvurabileceği yollar

### Cansu Yağcı

Vergi alacağı doğumundan, tahsiline kadar, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçer. Kamusal üretim için kaynak arayışında olan devlet, özel sektörden olabildiğince çok kaynağı kamuya aktarmayı hedeflemektedir. Bu durum, bazı hallerde mükellefler ile idare arasında vergi uyumsuzluğu doğmasına sebep olmaktadır. En güzel anlatımıyla, vergi uyumsuzluğu, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır.

Vergi uyumsuzluğu idari aşamada ve yargı aşamasında çözülebilmektedir. Vergi uyumsuzluklarının yargıya başvurmadan idari aşamada çözümlenmesine ilişkin mükellefin takip edebileceği yollar yazımızın konusunu teşkil etmektedir.

### I. Vergi hataları ve hataların düzeltilmesi

Her idari işlemde olabileceği gibi vergilendirme işlemlerinde de hatalar olabilmektedir. Vergi ile ilgili işlemlerde mükellef tarafından hata yapılmış olabileceği gibi idare tarafından da hata yapılmış olabilir. Vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesi vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüm yollarından birisidir. İdari işlemlerde hataların düzeltilmesi, iptal, geri alma, düzeltme gibi çok çeşitli yollarla ve idare hukukunun genel esaslarına göre düzeltilebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergi hatası; "vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması" şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi hatası, "haksız yere", "fazla" veya "eksik" vergi alınması işlemidir. Vergi miktarını etkilemeyen hatalar vergi hatası olarak nitelendirilmez.

Vergi Usul Kanunu'nda düzeltme konusu olacak vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmıştır.

Hesap hataları şunlardır:

#### a. Matrah hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin birinci bendinde yer alan tanımlamaya göre matrah hataları; "vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır." Örneğin konut kira gelirinde, istisna uygulanmamış ya da gayrisafı iratlardan götürü giderin düşülmemiş olması, beyannamedeki bir toplama ya da çıkartma hatası nedeni ile matrahın yüksek ya da düşük gösterilmesi, zararların karlara takas ya da mahsubunun yapılmamış olması, açıkça vergiden istisna edilmiş bulunan bir gelirin, diğer gelirlerle birlikte beyan edilmiş bulunması gibi yanlışlıklar, vergi matrahının eksik ya da fazla gösterilmesi sonucunu yaratan hatalardır.<sup>1</sup>

#### b. Vergi miktarında hatalar

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin ikinci bendinde yer alan tanımlamaya göre vergi miktarında hatalar; "vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır." Vergi miktarında hatalara aşağıdaki gibi örnekler verebiliriz:<sup>2</sup>

- Gelir vergisi başlangıç oranının %15 yerine %20 olarak uygulanması,
- Beyanname kabulü sırasında, gelir vergisi ya da veraset ve intikal vergisi yönünden, artan oranlı vergi tarifesinin yanlış uygulanması,
- Konut olarak kullanılan gayrimenkullere, iş yerine ait emlak vergisi oranının uygulanması,
- Kesinti suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması
- Ücretlerde gelir vergisinin, SSK primi veya asgari geçim indirimi düşülmeden hesaplanmış olması.

<sup>1</sup> Şükrü Kızılot-Zuhal Kızılot, "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009,s.112.

<sup>2</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.113

### c. Verginin mükerrer olması

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin üçüncü bendinde yer alan tanımlamaya göre verginin mükerrer olması; aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Verginin mükerrer olmasına, işyerini başka bir vergi dairesinin görev alanı içerisine nakledip, bunu önceki vergi dairesine bildirmeyen mükellef adına, bir beyan ettiği matrah üzerinden tahakkuk fişi ile diğeri de daha önce bağlı olduğu vergi dairesince, re'sen tarh yolu ile vergi salınması örnek olarak gösterilebilir.<sup>3</sup>

Vergilendirme hataları ise şunlardır:

#### a. Mükellefin şahsında hata

Mükellefin şahsında hata, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin birinci bendinde, "Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Vergi borçlusu olmayan bir gerçek kişiye isim benzerliği nedeni ile vergi tarh ve tebliğ edilmesi veya bir mükellefin ödediği vergi borcunun, kendi hesabı yerine aynı isimde başka birisinin hesabına girilmesi işlemleri mükellefin şahsında hata uygulamasına verilebilecek örneklerdir.

#### b. Mükellefiyette hata

Mükellefiyette hata, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin ikinci bendinde, "Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay ve konu ile az ya da çok ilişkisi olmakla birlikte kanuna göre mükellef sayılmayan kişiden vergi alınması mükellefiyette hatayı oluşturur.<sup>4</sup>

#### c. Mevzuda hata

Mevzuda hata, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin üçüncü bendinde, "Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dâhil edilmesi durumunda, verginin mevzuunda hatadan söz etmek mümkün olacaktır.

#### d. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin son fıkrasında; "Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Kıst dönem faaliyette bulunan mükellefin, ilgili yıl matrahının bir tam yıl süre esas alınmak suretiyle hesaplanması veya peşin tahsil edilen kira gelirinin ait olduğu yılda değil de, tahsil edildiği yılda vergilendirilmesi, vergilendirme döneminde yapılan hatalara örnek olarak verilebilir. Diğer taraftan, emlak vergisinde, konut olarak kullanılan bina ya da apartman dairelerine ilişkin geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanmasında, muafiyet döneminde yapılan hatadan söz etmek mümkün olacaktır.

Vergilendirme hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

- 1- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- 2- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- 3- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- 4- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- 5- Mükellefin hatayı fark ederek müracaatı ile.

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesi uyarınca mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Kanun'un 123. maddesi uyarınca düzeltme işlemi vergi dairesinin ilgili servisi tarafından incelenir. Düzeltme mercii, düzeltme istemini yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emredebilir, yerinde görmediği takdirde ise mükellefe yazı ile tebliğ eder.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, düzeltme istemi ancak zamanaşımı süresi içinde yapılabilir. Şu kadar ki Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.

<sup>3</sup> Şenay Oto, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi", Vergi Sorunları, sayı 97, s.63.

<sup>4</sup> Ahmet Kumrulu, "Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme"; Doktora Tezi (Yayımlanmamış), Ankara, 1979, s.98

Düzeltilme zamanaşımı süresi;

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı;

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. (VUK madde 126)

Diğer taraftan, idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.

Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri dâhilinde düzeltilebilir. Düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır. (VUK madde 125)

## II. Cezalarda indirim ve pişmanlık hükümleri kapsamında uyumsuzlukların çözümlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi hükmü gereği, indirimli olarak ödenebilecek vergi cezaları; vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Mükellefler, bu cezaları indirimli olarak ödemek suretiyle, uyumsuzluk konusu vergi ve ceza davası konusu yapmayabilirler.

Vergi ziyai cezası ilk defa kesildiğinde ½ oranında indirim yapılmakta, müteakiben kesilenlerde ise indirim oranı 1/3 olarak uygulanmaktadır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında da 1/3 oranında indirim yapılmaktadır. Bu indirimlerin yapılabilmesi için, mükellefin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde başvuruda bulunması ve indirim sonrası hesaplanan tutarları vadesinde ödeyeceğini bildirmesi gerekmektedir. İndirim sonrası kalan tutarın 6183 Sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstermek şartıyla vadenin bitiminden itibaren 3 ay süre içerisinde ödenebilmesi de mümkün bulunmaktadır.

Beyan esasına dayalı olan vergi sisteminde, mükellefler zaman zaman beyanname verme ödevlerini yerine getiremeyebilir ya da beyanname vermekle beraber çeşitli nedenlerle matrahlarını eksik beyan edebilirler. Bu gibi hallerde ziyaa uğratılan vergi üzerinden hesaplanacak olan vergi ziyai cezasına karşı mükellefleri koruyan "pişmanlık müessesesi" Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenmiştir. Bu imkândan yararlanan mükelleflere vergi ziyasına bağlı ceza kesilmemekte ancak vergi aslı ile pişmanlık zammı adı altında bir faiz alınmaktadır.

Pişmanlık müessesesinden yararlanabilmek için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.

- Vergi ziyai doğmuş olmalıdır.
- Pişmanlık talebi ilgili makama dilekçe ile bildirilmiş olmalıdır.
- Mükellefin başvurusundan önce başka birisi tarafından ihbarda bulunulmamış veya mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olmalıdır.
- Dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde beyanname düzeltilmeli veya hiç verilmemiş olan beyanname verilmelidir.
- Vergi ve pişmanlık zammı aynı süre içerisinde ödenmelidir.

## III. Uzlaşma yoluyla uyumsuzlukların çözümlenmesi

Uzlaşma, 1963 yılında 205 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen ek 1 ila 10. maddelerle vergi hukukumuzda girmiştir. Uzlaşma müessesesi ülkemizde vergisel uyumsuzlukların yargıya intikal ettirilmeksizin idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir idari çözüm yoludur. Uzlaşma müessesesine ilişkin düzenlemenin gerekçesinde de uzlaşmada amacın, vergi uyumsuzluklarının süratle halli ve böylece mükellefin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşturulmasının sağlanması ve mükellefle vergi idaresi arasında vergi yönünden ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek çözüme bağlanması olduğu belirtilmiştir.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Mehmet Yasin, "Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Yeniden Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Yapılabileceği"; Yaklaşım Dergisi, Ekim 2009

Mükellef uzlaşma sonucu uyuşmazlığı sona erdirmekte, ödeyeceği cezanın önemli bir bölümünden, verginin ve gecikme faizinin ise bir bölümünden kurtulmuş olmaktadır. İdare ise, mükellefin dava açması ve davayı kazanması durumunda, belki de hiç tahsil edemeyeceği vergi ve cezayı kısmen tahsil etmiş olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun ek 6. maddesi hükmü uyarınca, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup, gereğinin vergi dairelerince derhal yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunun yanında, mükellef veya adına ceza kesilenlerin, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açmaları ve herhangi bir mercie şikâyette bulunmaları mümkün değildir.

Kanunun ek 7. maddesinde de, uzlaşmanın vaki olması halinde mükelleflerin üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunanların ise üzerinde uzlaşılan cezaya karşı dava açamayacakları öngörülmüştür.

VUK'un ek 11. maddesinde, Maliye Bakanlığı'nca vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebileceği, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamayacağı ifade edilmiştir.

Yukarıdaki düzenlemelere göre, ister tarhiyat öncesi ister tarhiyat sonrası olsun üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hem idare hem de mükellef ve adına ceza kesilenler için sonuçları yönünden kesinlik taşımakta olup, bu hususlarla ilgili tarafların başkaca bir işlem veya talepte bulunabilmeleri mümkün değildir.

Yukarıda da kısmen bahsedildiği üzere, uzlaşma iki şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

#### **a. Tarhiyat öncesi uzlaşma**

Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama, yani vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir.<sup>6</sup>

Tarhiyat öncesi uzlaşma inceleme süresince ve henüz tarh edilmemiş vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı fonlar için yapılabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan bahsedebilmek için mutlaka ortada bir vergi incelemesi olması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, örneğin Takdir Komisyonları tarafından takdir edilen matrah, bir vergi incelemesine dayanmaması sebebiyle tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna girmeyecektir. Özetle, vergi incelemesine dayanmayan vergileme ve ceza kesme işlemleri tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna girmez.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması durumunda tutanakla tespit edilen husus hakkında dava açılmaz veya hiçbir makama şikâyette bulunulamaz. Bununla birlikte uzlaşılan vergi miktarı üzerinden VUK 112. madde uyarınca "gecikme faizi" hesaplanacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, hakkında inceleme yapılan kişilerin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekil vasıtasıyla ve yazılı olarak inceleme elemanının bağlı bulunduğu ekip ve grup başkanlığına yapılması ile başlar. Başvuru talebi, uzlaşma elemanı tarafından incelenir ve sonrasında ekip ve grup başkanlığına iletilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada belirlenen uzlaşma gün ve saati bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir. Yönetmelik gereği, mükellefin istemesi durumunda, daha önceki bir tarih de uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

İnceleme elemanı tarafından uzlaşmaya konu edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve mükellefe bildirilir. Uzlaşma komisyonları, üyelerin tamamının katılımı ile toplanır ve çoğunluk oyuyla karar verirler. Toplantıda, uzlaşma sağlanmış olsun veya olmasın mutlaka bir tutanak düzenlenir, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef tarafından imza edilir. Tutanak ve daha öncesinde mükellefe yazılmış olan rapor ve ekleri, 3 gün içerisinde, ilgili vergi dairesine gönderilir.

4369 ve 4444 sayılı Kanunlar ile yapılan düzenlemeler sayesinde, kısmi uzlaşma mümkün kılınmıştır. Uzlaşma görüşmeleri sırasında, kısmi uzlaşma talebinde bulunulması durumunda, tutanağın açıklama bölümüne, hangi matrah farklarına ilişkin uzlaşma talebinde bulunulduğu ve bunlara ilişkin uzlaşılan vergi ve ceza miktarları belirtilir.

<sup>6</sup> Şükrü Kızılot, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma-I", Hürses, 1999, s.7

Görüşmeler sonucu uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktar mutlak suretle tutanak üzerine yazılır. Vergi inceleme raporunun, vergi dairesine ibrazı üzerine, vergi dairesinde yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son günü akşamına kadar mükellefin komisyonun teklif ettiği tutarı kabul etme hakkı vardır. Bu durumda uzlaşma vaki olmuş sayılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda uzlaşma sağlanması durumunda uzlaşma tutanağı düzenlenir. Düzenlenmiş bulunan tutanak ilgili vergi dairesine derhal gönderilir. Vergi dairesine gönderilen tutanak tahakkuk fişi yerine geçmektedir.

Uzlaşma tutanağının mükellefe tebliğ edildiği tarihte, uzlaşmış olan verginin normal ödeme zamanı geçmemiş ise kanuni süresi içinde, normal ödeme zamanı geçmiş ise tutanağın tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde, üzerinde uzlaşma sağlanmış olan tutarın ödenmesi gerekmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan vergilerde gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi herhangi bir nedenle uzlaşma tarihinden önce her ne şekilde olursa olsun devlet hazinesine intikal etmiş ise gecikme faizi verginin normal ödeme vadesinden verginin devlet hazinesine intikal ettirildiği tarihe kadar, erken iade işlemlerinde ise vadenin yapıldığı tarihten mükellefin iade hakkının doğduğu tarihe kadar geçen süre için hesaplanmalıdır.<sup>7</sup>

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmesi zamanaşımını durdurmaz. Ayrıca üzerinde uzlaşmaya varılmış olan verginin ve vergi ile ilgili cezanın süresinde ödenmemesi durumu, uzlaşmanın geçersiz sayılmasını gerektirmez.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılan vergi miktarı üzerinden hesaplanacak gecikme faizinin vergilendirme dönemlerinde yürürlükte bulunan oranlara göre değil, kamu alacağının ödenmediği sürelerde yürürlükte bulunan oranlar göz önünde tutularak saptanması gerekir.<sup>8</sup>

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşmaya varılamaması durumunda; inceleme elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre işlem yapılacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre gerekli işlemler vergi dairesi tarafından yapılır. Mükellef, bu rapor üzerinden ihbarname esasına göre tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz. Ancak Kanun'un 376. maddesine göre cezada indirim talebinde bulunabilir veya olayı dava konusu yapabilir. Vergi mahkemesinde dava açılması, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesine ilişkin ihbarnamenin, ilgililere tebliğ edilmesinden itibaren genel esaslara göre 30 gün içinde yapılır.<sup>9</sup>

Bazı mükellefler, tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği üzerine, 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gitmektedirler. Bu doğru değildir. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğini beklemeleri ve bu tebliğat üzerine dava açmaları gerekmektedir.<sup>10</sup>

## **b. Tarhiyat sonrası uzlaşma**

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına, ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları (Kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) girmektedir. Vergi Usul Kanunu uyarınca usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında değerlendirilmez.

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan bahsedebilmek için, tarh edilmiş bir vergi veya kesilmiş bir ceza bulunması gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmanın en temeldeki farkı; tarhiyat sonrası uzlaşma vergi idaresiyle vergi mükellefi arasında doğmuş olan vergi uyuşmazlığının çözümü iken, tarhiyat öncesi uzlaşma henüz bir uyuşmazlık doğmadan idari aşamada, taraflar arasında sulh sağlanmasıdır.

<sup>7</sup> Sakıp ŞEKER, "Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizinin Hesabı ve Özellikli Durumlar", **Yaklaşım** (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, 13.09.2006

<sup>8</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.250

<sup>9</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.247

<sup>10</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.249

Usulsüzlük cezaları, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmez. Vergi incelemesine dayanarak kesilen tüm cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna girmektedir.

Uzlaşma için mükellef veya cezaya muhatap olan bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekil vasıtasıyla ve yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna başvuru yapmak durumundadır. Uzlaşma talebinin incelenmesi ve uzlaşma ile ilgili görüşmelerin yapılmasıyla ilgili esaslar, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada belirlenen uzlaşma gün ve saati bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir. Yönetmelik gereği, mükellefin istemesi durumunda, daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanması durumunda, uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha halinde düzenlenen tutanak ile tespit eder. Nüshaların bir tanesi, mükellefe verilir, bir tanesi uzlaşma dosyasında tutulur, bir tanesi ise üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşmaya varılan vergi ve bu vergiye göre düzeltilen cezaya karşı mükellef dava açamaz. Uzlaşılan vergi ve cezalar, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse, kanuni süresi içerisinde, aksi halde uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir aylık süre içerisinde ödenir.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, ilgilinin tutanağa geçmiş bir beyanı olmasa bile, dava açma süresi içinde Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre ceza indirimini isteyebilir. Ancak ceza sorumlusunun bu konuda yargı yoluna gitmemiş olması şarttır. Aksi halde hadiseye ilgili madde hükmü, yani cezalarda indirim uygulanamaz.

Uzlaşmanın temin edilemediği durumda, mükellef tarh edilen vergiye ve kesilen cezaya, tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren genel hükümler çerçevesinde dava açabilir. Dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Danıştay, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra VUK'un ek 7. maddesinde tanınan ek 15 günlük dava açma süresi içinde de uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açma yerine, aynı Kanun'un 376. maddesi gereğince indirimden yararlanmak üzere başvuruda bulunabileceği hakkında karar vermiştir.<sup>12</sup>

Görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanamaması durumunda, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talep edilemez. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 112 ve 368. maddeleri ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3 bendi uyarınca vergi ve cezalar ödenir. Üzerinde uzlaşma sağlanamayan vergi ve/veya vergi cezasına karşı kanuni süre içinde dava açılmamışsa ödemelerin, VUK' un 112. maddesine göre yapılması gerekir.

Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmaların sonuçlarına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımladığı faaliyet raporlarından alınan bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının yıllar itibarıyla karşılaştırılması						
	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2005	15.745	14.465	Bilgi yok	65.702.926	Bilgi yok	10.750.422
2006	21.431	19.236	Bilgi yok	137.947.766	Bilgi yok	37.045.675
2007	35.734	30.604	Bilgi yok	171.669.756	Bilgi yok	23.820.527
2008	32.937	27.177	316.031.030	215.487.089	502.100.252	21.840.980

2008 yılında yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına göre, 32.937 dosyadan 27.177 tanesi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Yani her 100 dosya dan 83 tanesi üzerinde uzlaşılmaktadır. Bununla birlikte aynı yıl 316.031.030 TL

<sup>11</sup> Şerafettin AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.146

<sup>12</sup> Dn. 4. D.'nin, 21.02.1994 tarih ve E. 1992/2667, K. 1994/904 sayılı Kararı. (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/>

tutarındaki vergi için uzlaşma talebinde bulunulmuş ve 215.487.089 TL için uzlaşma sağlanmıştır. Yani her 100 liralık verginin 32 lirası affedilmiştir. Uzlaşmaya konu olan 502.100.252 TL tutarında cezanın ise % 96'lık kısmı affedilmiştir.

<b>Tarhiyat sonrası uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının yıllar itibariyle karşılaştırılması</b>						
	<b>Dosya Adedi</b>		<b>Vergi Tutarı</b>		<b>Ceza Tutarı</b>	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2005	154.627	143.301	217.880.229	109.437.792	499.949.728	24.333.606
2006	121.101	117.020	196.563.747	102.010.089	346.543.065	17.435.353
2007	137.404	124.888	281.353.998	134.219.902	403.565.136	16.724.269
2008	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779

2008 yılında yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına göre, 145.426 dosyadan 132.933 tanesi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Yani her 100 dosya dan 91 tanesi üzerinde uzlaşılmaktadır. Bununla birlikte, 494.065.962 TL tutarındaki vergi için uzlaşma talebinde bulunulmuş ve 237.638.524 TL için uzlaşma sağlanmıştır. Yani her 100 liralık verginin 52 lirası affedilmiştir. Uzlaşmaya konu olan 703.572.719 TL tutarında cezanın ise % 96'lık kısmı affedilmiştir.

Tabloların incelenmesi neticesinde ortalamada, vergi aslının yarısından fazlasından vazgeçildiği, ayrıca vergi cezalarının neredeyse sıfırlandığı gerçeği ortaya çıkmaktadır.

Faaliyet raporları göstermektedir ki, uzlaşma müessesesi ister tarhiyat öncesi ister tarhiyat sonrası olsun, mükellefe özellikle vergi cezalarından kurtulmak için çok ciddi imkânlar sağlamaktadır.