

Uzlaşma Hükümlerinin Uygulaması

Bülent AK
Baş Hesap Uzmanı
Ankara Defterdar Yrd.

TÜRMOB YAYINLARI- 195
ANKARA - 2002
Sirküler Rapor Serisi
Seri No :2002 - 11

TÜRMOB Adına Sahibi
Mustafa ÖZYÜREK

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB' u bağlamaz.

ÖNSÖZ

TÜRMOB olarak büyük önem verdiğimiz konuların başında mesleki eğitim gelmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor Serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz iki yıllık dönemde **Sirküler Rapor Serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2002-1 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı Ankara Defterdar Yardımcısı Bülent AK tarafından hazırlanan "**Uzlaşma Hükümlerinin Uygulaması**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	1
2. 4444 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMELERİN İRDELENMESİ	2
2.1. VERGİ CEZALARI UZLAŞMA KAPSAMINA ALINMIŞTIR	2
2.1.1. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme ve Değerlendirmesi	2
2.1.2. 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Yeni Düzenleme ve Değerlendirmesi	5
2.2. HAPİS CEZASINI GEREKTİREN FİİLLERLE VERGİ ZİYAINA SEBEBİYET VERİLMESİ HALİNDE, TARH EDİLECEK VERGİLER UZLAŞMA KAPSAMINDAN ÇIKARILMIŞTIR	6
2.2.1. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme ve Değerlendirmesi.	6
2.2.2. 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Yeni Düzenleme ve Değerlendirmesi	7
2.3. 4444 SAYILI KANUNLA, UZLAŞMA HÜKÜMLERİNDE YAPILAN DÜZENLEMELERİN YÜRÜRLÜĞÜNÜN VE GEÇİŞ DÖNEMİNİN İRDELENMESİ .	8
2.4. 4369 VE 4444 SAYILI KANUNLARLA YAPILAN DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE, UZLAŞMA HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI	9

3. UZLAŞMA (TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA)	12
3.1. UZLAŞMANIN KAPSAMI	14
3.1.1. Verginin Türü Bakımından	14
3.1.2. Tarhiyatın Türü Bakımından	16
3.1.3. Uzlaşmaya Konu Vergi ve Cezaların Bütünlüğü Bakımından	18
3.1.4. Uzlaşmaya Konu Edilebilecek ve Edilemeyecek Vergilerle Cezalar	22
3.1.5. Konuya İlişkin Örnekler	24
3.2. UZLAŞMA KOMİSYONLARININ OLUŞUMU	29
3.2.1. İl Uzlaşma Komisyonu	29
3.2.2. İlçe Uzlaşma Komisyonu	30
3.2.3. Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonu	30
3.2.4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu	30
3.2.5. Sekreteryaya Hizmetleri	30
3.3. UZLAŞMA KOMİSYONLARININ YETKİLERİ	30
3.3.1. İl ve İlçe Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Limitleri	31
3.3.2. Ayrı Vergiler Açısından Tarhiyat Yapılması Halinde Yetki Sınırı	33
3.3.3. Stopaj Gelir Vergisi, Geçici Vergi ve Fon Payında Yetki Sınırı	34
3.3.4. Aylık Beyannamelerde Yetki Sınırı	34
3.3.5. Yalnızca Ceza İçin Yapılan Uzlaşma Başvurularında Yetki Sınırı	34
3.4. UZLAŞMA YAPILMASI İÇİN İLERİ SÜRÜLEBİLECEK GEREKÇELER	35
3.5. UZLAŞMANIN YAPILMASI	36

3.5.1. Uzlaşma Talebi	36
3.5.2. Uzlaşma Dilekçesi Örneği	37
3.5.3. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar	41
3.5.4. Yapılacak Talebin Kapsamı	41
3.5.5. Uzlaşma Talep Süresi	42
3.5.6. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	43
3.5.7. Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması	43
3.5.8. Uzlaşmanın Sağlanması	44
3.5.9. Uzlaşmanın Vaki Olmaması	44
3.5.10. Uzlaşmanın Temin Edilememesi	45
3.5.11. Uzlaşma Gününün Ertilenmesi:	45
3.6. UZLAŞMANIN SONUÇLARI	46
3.6.1. Uzlaşmanın Kesinliği	46
3.6.2. Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma	46
3.6.3. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim	47
3.6.4. Ödeme Zamanı	47
3.6.5. Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Vadesinde Ödenmemesi	48
3.6.6. Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizi	48
4. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA	48
4.1. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI	49
4.1.1. Verginin Türü Bakımından	49
4.1.2. Tarhiyatın Vergi İncelemelerine Dayanılarak Yapılması Zorunluluğu Bakımından	51
4.1.3. Tarhiyatın Türü Bakımından	52
4.1.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Vergi ve Cezaların Bütünlüğü Bakımından	54

4.1.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu	
Edilebilecek ve Edilemeyecek Vergiler ile Cezalar	55
4.1.6. Konuya İlişkin Örnekler	57
4.2. MERKEZİ İNCELEME ELEMANLARI	
TARAFINDAN YAPILACAK İNCELEMELERDE	
KOMİSYONLARIN OLUŞUMU	61
4.2.1. Devamlı Çalışma Yerlerinde Kurulacak	
Komisyonların Oluşumu :	61
4.2.2. Geçici Çalışma Yerlerinde Kurulacak	
Komisyonların Oluşumu	62
4.2.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	63
4.3. MAHALLİ İNCELEME ELEMANLARI	
TARAFINDAN YAPILACAK İNCELEMELERDE	
KOMİSYONLARIN OLUŞUMU	63
4.3.1. Bölge Müdürlüğüne Bağlı Olan İllerde, Vergi	
Denetmenlerince Yapılacak İncelemelerde	
Komisyonların Oluşumu	63
4.3.2. Bölge Müdürlüğüne Bağlı Olmayan İllerde, Vergi	
Denetmenlerince Yapılacak İncelemelerde	
Komisyonların Oluşumu	64
4.3.3. Vergi Denetmeni Dışındaki Mahalli İnceleme Elemanlarınca	
Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu	64
4.3.4. Vergi Dairesi Başkanlıklarında Kurulacak	
Komisyonların Oluşumu	65
4.4. DİĞER HUSUSLAR VE SEKRETERYA HİZMETLERİ	66
4.4.1. Diğer Hususlar	66
4.4.2. Sekreteryaya Hizmetleri	66

4.5. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARININ YETKİLERİ	67
4.6. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN YAPILMASI	67
4.6.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi	67
4.6.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Talep Süresi	68
4.6.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Gününün Saptanması	69
4.6.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet	69
4.6.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Davetine Uyulmaması	70
4.6.6. Salınacak Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi	70
4.6.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Toplantılarının Yapılması	71
4.6.8. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Toplantıların Erteleenmesi	71
4.6.9. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanması	71
4.6.10. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Temin Edilememesi	72
4.6.11. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kısmen Sağlanması	73
4.7. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN SONUÇLARI	74
4.7.1. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği	74
4.7.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Konusu Yapılabilecek Durumlar	74
4.7.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Konusu Yapılamayacak Durumlar	75
4.7.4. Ödeme Zamanı	75
4.7.5. Tarhiyat Öncesinde Uzlaşılan Vergilere Uygulanacak Gecikme Faizi	75

1. GİRİŞ

Mükellefler ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların çözülmesi, esas olarak yargı organları tarafından yerine getirilmektedir. Ancak, yargılama sürecinin uzun sürelere yayılması nedeniyle, bu uyuşmazlıkların sürüncemede kalması söz konusudur. Bu durum ise, devletin vergi alacağı-
nın tahsilinin gecikmesine yol açtığı gibi, mükellef açısından da sıkıntılı bir durum teşkil eder. Bu nedenle, VUK'na 205 sayılı Kanunla getirilen uzlaşma müessesesiyle, mükellef ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkların yargı aşamasından önce çözülebilmesine imkan sağlanmıştır.

Diğer taraftan, 3239 sayılı Kanunla; vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalarda, henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma görüşmeleri yapılmasına olanak sağlayan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi vergi hukukumuza getirilmiştir.

Böylece vergi hukukumuzda iki ayrı uzlaşma kurumu ortaya çıkmış bulunmaktadır. Bunlardan birincisi adına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabileceği, genel uzlaşma müessesesi, ikincisi ise vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek cezalar konusunda henüz vergi salınmadan, ceza kesilmeden mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesidir.

Bilindiği üzere, 4369 sayılı Kanunla¹ uzlaşma müessesesinin işleyiş şeklinde çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede, vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmış, kısmi uzlaşma olanağı getirilmiş, uzlaşmanın vaki olmaması halinde dava açma tarihinin sonuna kadar düşünme süresi tanınmış, uzlaşma görüşmelerinde gözlemci bulundurabilme olanağı sağlanmıştır.

1 29.07.1998 tarih ve mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4444 sayılı Kanunla² ise, yapılan bu düzenlemelerin bir kısmı revizyona tabi tutularak vergi cezaları tekrar uzlaşma kapsamına alınmış ve hapis cezasını gerektiren fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda yapılacak üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda ise vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır

4369 sayılı Kanunla uzlaşma hükümlerinde yapılan söz konusu düzenlemelerin uygulanmasını sağlamak üzere, Uzlaşma Yönetmeliği ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği yayımlanmış³, ancak 4444 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere bağlı olarak söz konusu yönetmeliklerde de gereken değişiklikler yapılmıştır.⁴ Bu çalışmamızda, öncelikle belirtilen son yasal düzenlemelerin irdelenmesine çalışılacak, ardından uzlaşma (tarhiyat sonrası) ve tarhiyat öncesi uzlaşma şeklinde olmak üzere iki ana bölüm halinde uygulamaların ne şekilde gerçekleştirileceğinin açıklanmasına çalışılacaktır

2. 4444 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMELERİN İRDELENMESİ

2.1. Vergi Cezaları Uzlaşma Kapsamına Alınmıştır

2.1.1. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme ve Değerlendirmesi

4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun ek 1. maddesinde yapılan değişikliklerle, uzlaşmanın konusu "ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler" ile sınırlandırılmıştı. Bu değişikliğe paralel olarak ek II. maddede yapılan değişikliklerle, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu da, "vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler" olarak belirlenmişti.

2 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu çerçevede, 1.1.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilmesi söz konusu olan vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Vergi asıllarında bir uzlaşmaya varılabildiği halde ise, cezaların uzlaşılabilir vergi tutarına göre düzeltilmesi öngörülmüştür.⁵

Bu şekilde, uzlaşma müessesesinin son zamanlardaki uygulanmasında görülen cezaların önemli miktarlarda indirilmesine ve buna bağlı olarak cezaların etkinliğini kaybetmesine engel olunmak amaçlanmıştır.⁶

Ancak, konuya ilişkin olarak yapılan bu düzenleme bazı tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, uzlaşma komisyonlarının verginin indirimine pek yanaşmayacakları ve bunun sonucunda uzlaşma müessesesinin işlevliliğinin azalacağı ileri sürülmüştür.⁷

Buna karşın, uzlaşmaların vergi aslı üzerinden yapılması nedeniyle, yapılacak indirimde koşul olarak gecikme faizinde de bir avantaj sağlanmış olunacağı, buna bağlı olarak vergi aslında % 30 veya üzerinde indirimle gerçekleştirilecek uzlaşmaların VUK'nun 376. maddesine göre mükellef lehine olduğu ve uzlaşma müessesesinin etkinliğini koruduğu yönünde görüşler de ortaya konulmuştur.⁸

Konuya ilişkin tartışmalar bununla sınırlı kalmamış, cezaların uzlaşma kapsamına alınması gereğinin bulunduğu yönünde değerlendirmeler de yapılmıştır.⁹

5 Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik 344. maddesinin 5. fıkrası

6 Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekçe), Türkiye Bankalar Birliği ve TÜRMOB yayını, Ankara, 1998, s. 82-83

7 Tugay YÜCEL, "Vergi Reform Tasarısı'nın VUK'na İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi", Mükellefin Dergisi, Sayı: 64, Nisan 1998, s. 58

8 Ahmet EROL, "Yeni Şekliyle Uzlaşma Müessesesi", Mükellefin Dergisi, Sayı: 74, Şubat 1999, s. 56

9 Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, 4369 Sayılı Kanun'un Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Değişiklik Önerileri, Ankara, Mayıs 1999, s. 30-31

"Vergi cezalarının 376. madde kapsamında indirim tabi tutulabilmesi im - kan dahilindeyken, uzlaşma kapsamı dışında tutulmasının mantıklı bir ge - rekçesi bulunmamaktadır. Bu iki müessesenin birbirine paralel bir şekil - de yürütülmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Aksi takdirde, bunların ikisini bir arada yürütmenin imkanı kalmayacaktır.

Bilindiği üzere, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda belirli şartların yerine getirilmesi halinde, 376. madde hükmüne göre vergi ziyai cezasının yarısının indirimi mümkündür.

Diğer taraftan, mevcut düzenlemede vergi cezaları uzlaşma kapsamı dı - şında bırakılmıştır. Vergi aslında uzlaşıldığı takdirde, cezalarda uzlaşılan vergide yapılan indirim oranında bir indirimin düzeltme yoluyla yapılma - sına imkan sağlanmaktadır.

Mevcut düzenlemeye göre, mükellefler bu iki durumdan hangisinin lehle - rine olacağını hesaplayarak buna göre bir seçim yapmaya çalışacaklar - dır. Buna göre, cezalarda indirim uygulamasında, mükellefler vergi aslını aynen ödemek durumunda kalmakla birlikte, cezanın yarısına kadar olan kısmı silinebilecektir.

Uzlaşma uygulamasında ise, cezalarda vergi aslında yapılan indirim ka - dar bir indirimden faydalanmakla birlikte, aynı zamanda vergi aslında ya - pılan indirimle ilgili olarak vergi aslı üzerinden hesaplanması söz konusu olan gecikme faizi tutarı daha düşük olacaktır. Bu tutar ise, normal vade tarihi ile uzlaşma tutanağının imzalandığı sürecin uzunluğuna göre de ğiş - me gösterecektir.

Diğer taraftan, bu tür karşılaştırmayı idare de yapacak, mükelleflerin 376. madde hükmünden yararlanarak cezalarda indirimden sağladığı avantajdan daha fazlasını uzlaşmalarda vermeye yanaşmayacaktır.

Bu durum ise, hem mükellef hem de idare açısından gereksiz yere bir yı -

ğın hesaplama yapılmasından öte bir sonuç vermeyecektir. Bu nedenle, cezaların uzlaşma kapsamına alınması yerinde bir uygulama olacaktır."

2.1.2. 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Yeni Düzenleme ve Değerlendirmesi

4444 sayılı Kanununun 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren 7. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun;

● Ek 1. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "*Mükellef tarafından, ikmalen, reşen veya idarece yapılacak tarhiyatta...*" ibaresi, "*Mükellef tarafından, ikmalen, reşen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, ...*",

● Ek 11. maddesinin birinci fıkrası, "*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*",

Şeklinde değiştirilmiştir.

Diğer taraftan, 4444 sayılı Kanununun 14. maddesinin B fıkrasının 1 numaralı bendiyle, uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltileceğini hükme bağlayan Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 5. fıkrası da yürürlükten kaldırılmıştır

Bu durumda, yapılan düzenleme uyarınca, vergi aslına bağlı olarak kesilecek olan vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamına alındığı ve cezanın uzlaşılan vergi aslına göre düzeltilmesi uygulamasından vazgeçildiği anlaşılmaktadır

Ancak, vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi ha-

linde, tarh edilecek verginin yanısıra, kesilecek üç kat vergi ziyai cezasının da uzlaşmanın kapsamı dışında bırakıldığı görülmektedir

Diğer taraftan, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda vergi ziyai cezasının yanısıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da uzlaşma kapsamına alındığı ortaya çıkmaktadır Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda ise, usulsüzlük cezalarının uzlaşılması olanağı bulunmamaktadır

2.2. Hapis Cezasını Gerektiren Fiillerle Vergi Ziyama Sebebiyet Verilmesi Halinde, Tarh Edilecek Vergiler Uzlaşma Kapsamından Çıkarılmıştır

2.2.1. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme ve Değerlendirmesi

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki düzenleme uyarınca kaçakçılık suçu cezası kesilen hem vergi ve hem de cezalar uzlaşma konusu yapılamıyordu. Ancak, anılan Kanunla yapılan değişiklikle, vergi ziyama 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda, üç kat vergi ziyai cezalı olarak yapılacak tarhiyatlarda, cezanın yine uzlaşılması mümkün olmamakla birlikte, vergi aslında uzlaşma yapılabilmesine olanak sağlanmıştı.¹⁰

Ancak, 4369 sayılı Kanunla yapılan bu düzenlemenin, yeni bazı sorunlara yol açabileceği yönünde görüşler ortaya konulmuştur. Yargıtay'ın, geçmiş dönemlerdeki kaçakçılık cezalı tarhiyatlar üzerinde uzlaşmaya varılması halinde, hapis cezasının uygulanmasına imkan bulunmadığı sonucuna vardığı ve bu yöndeki kararların müstekar hale geldiği belirtilmiştir. Bu çerçevede, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda üç kat vergi ziyai cezalı olarak tarh edilecek vergiler üzerinde uzlaşmaya varılması halinde, ayrıca hapis cezasına hükmolünmesinin mümkün olmadığı öne sürülmüştür Oysa, aynı şe-

10 Bülent AK & Fercan AYKUTLU, 4369 Sayılı Kanunla Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirmesi, TÜRMOB Yayını, Ankara, 1998, Birinci Baskı, s. 94

kilde tarh edilen verginin, tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilmesi ve üzerinde uzlaşılması durumunda, hapis cezasının hükmolunmasına engel teşkil eden bir hükmün bulunmadığı belirtilmiştir.¹¹

Buna bağlı olarak, hapis cezasını gerektiren fiillerle vergi ziyana sebebiyet veren ve tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi aslında uzlaşanların, hiç bir ödemede bulunmasalar dahi hapis cezalarından kurtulabileceği dile getirilmiştir.¹²

Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer verilen fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, üç kat olarak kesilecek vergi ziyayı cezasının yanısıra tarh edilecek vergilerin de uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmasının yerinde olacağı yönünde görüş ve önerilerde bulunulmuştur.¹³

2.2.2. 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Yeni Düzenleme ve Değerlendirmesi

4444 sayılı Kanununun 7. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 ve Ek 11. maddelerinde yapılan değişiklikle, uzlaşmanın kapsamına giren vergi ve cezalar yeniden belirlenmiştir. Bu çerçevede, yapılan değişikliğe ilişkin madde metinlerinde yer alan parantez içi hükümlerle, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır.

Bu durumda, vergi ziyana 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, kesilecek üç kat vergi ziyayı cezasının yanısıra tarh edilecek verginin de uzlaşmanın kapsamı dışında bırakıldığı görülmektedir

11 Şükrü KIZILOĞLU, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 1999, s. 260-261

12 Bülent AK, "Geçici Vergide Uzlaşma (Var mı?)", Yaklaşım, S.79, Temmuz 1999, s.110

13 Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, a.g.e., s. 32

2.3. 4444 Sayılı Kanunla, Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Düzenlemelerin Yürürlüğünün ve Geçiş Döneminin İrdelenmesi

4444 sayılı Kanunun 7. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 ve Ek 11. maddelerinde yapılan değişiklikle; tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezası, tarhiyat öncesi uzlaşmada ise vergi ziyai cezasının yanısıra kesilecek usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamına alınmıştır Ancak, vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, tarh edilecek verginin yanısıra kesilecek üç kat vergi ziyai cezası, hem tarhiyat öncesi uzlaşmanın hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 ve Ek 11. maddelerinde değişiklik yapan 4444 sayılı Kanunun 7. maddesinin, aynı Kanunun 15/3. maddesi uyarınca bu Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır Bu durumda, söz konusu 7. madde 14 Ağustos 1999 tarihinde yürürlüğe girmiş olmaktadır

Bunun yanısıra, 4444 sayılı Kanunun 14. maddesinin B fıkrasının 1 numaralı bendiyle, yapılan düzenlemeye uygunluğu sağlamak üzere, uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltileceğini hükme bağlayan Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin son fıkrası da yürürlükten kaldırılmıştır

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin son fıkrasını yürürlükten kaldıran 4444 sayılı Kanunun 14. maddesinin B fıkrasının 1 numaralı bendi ise, aynı Kanunun 15/3. maddesi uyarınca bu Kanunun yayım tarihinde yani 14 Ağustos 1999 tarihinde yürürlüğe girmiş olmaktadır

Bu durumda, "*Uzlaşma*" müessesesine ilişkin olarak 4444 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin 14.08.1999 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdiği görülmektedir. Dolayısıyla, 14.08.1999 tarihinden itibaren yapılacak uzlaşmaların bu hükümlere uygun olarak yapılması gereği doğmaktadır

Diğer taraftan, 4444 sayılı Kanununun 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren 7. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'na aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"Geçici Madde 23- 1/1/1999 tarihi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talebi süresi geçmemiş olan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda; vergi ziyai cezası için de uzlaşma talebinde bulunulabilir."

Bu geçici madde hükmüyle, 1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında kalan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak adına vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılmakla birlikte henüz uzlaşması yapılmamış olanların durumu açıklığa kavuşturulmaktadır. Bu durumda olan mükelleflere, adlarına kesilen vergi ziyai cezasına da uzlaşma olanağı sağlanmaktadır. Diğer bir anlatımla, uzlaşma hükümlerinde 4444 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerden yararlanma olanağı tanınmaktadır.

Ancak, 1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında kalan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak adına vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılan ve 4444 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden önceki hükümlere göre vergi aslında uzlaşan veya uzlaşma talep süresi geçenlerin ise, yeni düzenlemeyle getirilen vergi ziyai cezasına uzlaşma olanağından yararlanması mümkün değildir.

2.4. 4369 ve 4444 Sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler Çerçevesinde, Uzlaşma Hükümlerinin Uygulanması

Bilindiği üzere, 4369 sayılı Kanunla uzlaşma müessesesinin işleyiş şeklinde çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede, vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmış, kısmi uzlaşma olanağı getirilmiş, uzlaşmanın vaki olmaması halinde dava açma tarihinin sonuna kadar düşünme

süresi tanınmış, uzlaşma görüşmelerinde gözlemci bulundurulabilme olanağı sağlanmıştır¹⁴

4444 sayılı Kanunla ise, yapılan bu düzenlemelerin bir kısmı revizyona tabi tutularak vergi cezaları tekrar uzlaşma kapsamına alınmış ve hapis cezasını gerektiren fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi durumunda yapılacak üç kat vergi ziyalı cezalı tarhiyatlarda ise vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır

4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yapılacak uzlaşmaların (tarhiyat öncesi uzlaşma dahil), şu şekilde yürütülmesi gerekmektedir:

> 1.1.1995 - 1.1.1999 Tarihleri Arasında Kalan Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatların Uzlaşmasında Yapılması Öngörülen Uygulama :

Ağır kusur ve kusur cezalı tarhiyatlarda, salınan vergi, kesilen ceza ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılabilecektir Vergi aslından bağımsız olarak kesilen usulsüzlük cezaları ise uzlaşma dışında kalacaktır.

4008 sayılı Kanununun 22. maddesiyle yapılan değişiklik uyarınca, 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda, salınan vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizi uzlaşma konusu yapılamayacaktır.

> 1.1.1999 - 14.8.1999 Tarihleri Arasında Kalan Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatların Uzlaşmasında Yapılması Öngörülen Uygulama :

1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında kalan vergilendirme dönemlerine

14 Ayrıntılı bilgi için bkz. AK & AYKUTLU, a.g.e., Üçüncü Baskı, s. 93-107

ilişkin olarak, 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezalı olarak yapılacak tarhiyatlarda, sadece vergi aslı tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir. Uzlaşılan vergi aslına göre, üç kat kesilen vergi ziyai cezasının düzeltilmesi yoluna gidilecektir

Ancak, anılan dönemlere ilişkin olarak, 344. maddenin ikinci fıkrasına göre vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarda ise, hem vergi aslı hem de vergi ziyai cezası tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir. Ayrıca, kendiliğinden verilen beyannameler için yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyai cezası da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir.

> 14.8.1999 Tarihinden Sonraki Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatların Uzlaşmasında Yapılması Öngörülen Uygulama :

Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, sadece ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezası uzlaşma konusu yapılabilecek olup, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır

Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda ise, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile vergi ziyai cezasının yanısıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşma konusu yapılabilecektir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen hapis cezasını gerektirir fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda yapılacak üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda, tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların, hem tarhiyat sonrası uzlaşmaya hem de tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizleri de hiçbir şekilde uzlaşmaya konu edilemez.

> Yapılacak Tarhiyatın Vergilendirme Dönemi Ne Olursa Olsun Yapılması Öngörülen Uygulamalar :

Birden fazla nedenle vergi tarhiyatını gerektiren bir durumun bulunması nedeniyle matrah veya matrah farklarının bölünebilir olması halinde, matrah veya matrah farkının bir kısmına uzlaşılrken geriye kalan kısmına uzlaşılması, diğer bir ifadeyle kısmi uzlaşmadan yararlanılabilmesi mümkündür.¹⁵

Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa, idarenin nihai teklifi yazılarak, mükellefin dava açma süresi içinde vergi dairesine yazılı olarak başvurmak kaydıyla, bu teklifi kabul etmesi ve uzlaşmadan yararlanması mümkün olabilecektir.

Mükellefin, bağlı olduğu meslek odası temsilcisi ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğine bağlı meslek odasından bir meslek mensubunu uzlaşma görüşmelerinde gözlemci olarak bulundurması olanağı bulunmaktadır

3. UZLAŞMA (TARHIYAT SONRASI UZLAŞMA)

4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 2, 3, 4 ve 5. maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu kaldırılan Ek 2, 3 ve 4. maddelerdeki uzlaşmaya ilişkin hükümler ise, Ek 1. maddede birleştirilerek yeniden düzenlenmiştir. Daha sonra, 4444 sayılı Kanunla, Ek 1. maddede önceki bölümde açıklanan değişiklikler yapılmış olup, söz konusu maddenin son hali aşağıda yer aldığı gibidir

15 Ancak, yasal düzenleme ile getirilen kısmi uzlaşma olanağı, 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinin ikinci fıkrası hükmüyle, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda ortadan kaldırılmıştır. Bu durum, 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğindeki Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'te de korunmuştur. Fakat, söz konusu düzenleme, Danıştay 4. Dairesinin E: 1999/5635 K: 2000/2810 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

"Uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli

Ek Madde 1- Mükellef tarafından, ikmalen, resim veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. 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. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müraacaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır."

Yukarıda yer alan hükümle Maliye Bakanlığı'na verilen yetki kullanılmış

ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirleyen **Uzlaşma Yönetmeliği** yayımlanmış¹⁶, ancak 4444 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere bağlı olarak söz konusu yönetmelikte de gereken değişiklikler yapılmıştır.¹⁷ Bu düzenlemeler çerçevesinde, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin hükümlerin ne şekilde uygulanacağına ilişkin açıklamalarımıza aşağıda yer verilmiştir.

3.1. Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; ikmalen, reşen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu Vergi Usul Kanunu kapsamına giren bütün vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı fonlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları girmektedir

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen hapis cezasını gerektirir fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda, 344. maddenin 3. fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatta, tarh edilecek vergiler ile kesilecek vergi ziyai cezalarının uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşmanın kapsamı dışındadır¹⁸

Diğer taraftan, "2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun'un 5. maddesi uyarınca kesilen cezalar" da uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır.¹⁹

3.1.1. Verginin Türü Bakımından

Vergi, resim veya harç tutarlarının tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilmesi için;

16 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

17 Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

18 Uzlaşma Yönetmeliği (UY), Md. 2, 4-f, 4-i

19 Vergi Usul Kanunu, Ek Md. 12

- Vergi Usul Kanunu'na tabi olması,
 - Bakanlık vergi dairelerince tarh edilmesi,
 - İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilmesi,
- Gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri;

- Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar,
- İl özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar,
- Bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar,
- Bunlardan kaldırılmış bulunan vergi, resim ve harçlar,

hakkında uygulanmaktadır Bu kanunun kapsamına, gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler girmemektedir.

Örneğin, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve dahilde alınan katma değer vergisi gibi genel bütçeye giren vergiler Vergi Usul Kanunu kapsamına girmektedir. Dolayısıyla, bu vergilere Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacağından, uzlaşmaya konu edilebilirler.

Ancak, gümrük vergisi ve ithalde alınan katma değer vergisi, kapsam dışında kalmaktadır Bu nedenle, bu vergilere Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler uygulanamaz. Dolayısıyla, bu vergilerin uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, bir verginin uzlaşmaya konu edilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'na tabi olması yeterli değildir. Aynı zamanda söz konusu verginin Bakanlık vergi daireleri tarafından tarh edilecek olması gereklidir. Örneğin, emlak vergisi her ne kadar Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olsa

da, Bakanlık vergi dairelerince tarh edilmemektedir. Bu nedenle, emlak vergisinin de uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

3.1.2. Tarhiyatın Türü Bakımından

İkmalen 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 olarak tanımlanmıştır.²⁰

Re'sen vergi tarhı ise, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan 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 buna göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.²¹

Verginin idarece tarhı, ikmalen ve re'sen tarhiyatlar dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Bu tarhiyat usulünde vergi, düzenlenecek yoklama fişine dayanılarak tarh olunur. Tarh olunan vergiler ve kesilecek cezalar bir taraftan ihbarname ile mükellefe bildirilir, diğer taraftan ise, ilan ile vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.²²

Vergi, resim ve harçların uzlaşmaya konu edilebilmesi için, ikmalen,

20 Vergi Usul Kanunu, Md. 29

21 Vergi Usul Kanunu, Md. 30

22 Vergi Usul Kanunu, Mükerrer Md. 30

re'sen veya idarece salınmış olması gerekliliği bulunmaktadır Beyana dayanılarak tarh edilen vergilerin uzlaşma konusu yapılması mümkün değildir. Örneğin, mükellefin beyanı üzerine veya pişmanlıkla verilen beyannamelere dayanılarak tarh olunan vergilerin uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannamelere dayanılarak yapılan tarhiyatlarda, salınan vergi ile kesilen cezanın uzlaşma kapsamına girip girmediği konusunu ayrıca değerlendirmek gerekir. Bilindiği üzere, bu durumda salınan vergi, mükellefin beyanı üzerine tahakkuk fişiyle re'sen tarh ve tahakkuk ettirilmekte, ayrıca 344. maddenin 4. fıkrası uyarınca yüzde elli oranında vergi ziyayı cezası kesilmektedir.

Bu çerçevede, kanuni süresi geçtikten sonra da olsa beyanname verilmesi ve verginin bu beyan üzerine tarh edilmesi nedeniyle, salınan verginin uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Ancak, verginin re'sen salınmış olması nedeniyle, 344. maddenin 4. fıkrası uyarınca yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyayı cezasının uzlaşmaya konu edilmesi gerekir.

Nitekim, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannamelerde, salınan vergi uzlaşma kapsamı dışında tutulmuş, ancak 344. maddenin 4. fıkrası uyarınca yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyayı cezası idari düzenleme yoluyla uzlaşma kapsamına alınmıştır²³

Diğer taraftan, pişmanlık talebiyle kabul edilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ile hesaplanan pişmanlık zammının ödeme süresi içinde ödenmemesi suretiyle pişmanlık hükmünün ihlal edilmesi halinde, bu beyanname kendiliğinden verilen beyanname olarak işleme tabi tutulmak-

23 Konuya ilişkin düzenlemeye ilk defa 1999/6 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'nde yer verilmiş, daha sonra 2000/3 ve 2000/4 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgeleri'nde değiştirilmiş ve son olarak 290 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin II-f bölümünde yer verilmiştir. (Söz konusu iç genelgeler, www.gelirler.gov.tr adresinde yer almaktadır.)

ta ve kesilecek vergi ziyai cezasının hesaplanmasında beyannamenin verildiği tarih esas alınmaktadır²⁴

Dolayısıyla, yukarıda yapılan açıklamalar gereğince, pişmanlık hükmünün ihlal edilmesi halinde, salınan verginin uzlaşma kapsamı dışında tutulması, ancak 344. maddenin 4. fıkrası uyarınca yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyai cezasının uzlaşmaya konu edilmesi gerekir

3.1.3. Uzlaşmaya Konu Vergi ve Cezaların Bütünlüğü Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik Ek 1. maddesinde, *"...Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir..."* hükmüne yer verilmiştir.

Yapılan bu düzenlemenin amacı, Ek 1. maddede yapılan değişikliğin gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır²⁵:

"...Ayrıca, birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumunda, dönem matrahının ya da matrah farkının bir bütün olarak uzlaşma konusu yapılması dolayısıyla uzlaşma müessesesinin işlevini görmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Bu nedenle uzlaşma ile ilgili hükümlerde değişiklik yapmak zorunluluğu ortaya çıkmıştır..."

"...Birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği düzenlemesi getirilmiştir."

24 280 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 1.1.2. bölümünde yer verilmiştir.

25 Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 82 - 83

Buna göre örneğin, bir vergi inceleme raporunda, hem ikmalen hem de re'sen takdiri gerektiren tarhiyatların olması durumunda mükellef, matrah ya da matrah farkının sadece ikmalen tarhiyat konusu bölümü için uzlaşma talep edebilecek ya da her iki bölüm için uzlaşma talebinde bulunup sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşabilecektir. Bir başka ifadeyle kısmi uzlaşma imkanı getirilmektedir..."

Bu şekilde, mükelleflerin öteden beri yakındıkları bir sorun çözülmüştür. Çünkü, yapılan düzenleme öncesinde, mükelleflerin bir vergi incelemesinde birden fazla nedenle tarhiyatı gerektiren bir durumla karşılaşmaları halinde, yapılan tarhiyatın tamamı için uzlaşmaya gitmeleri ya da tamamı için dava yoluna gitmeleri gerekiyordu. Bu nedenle, mükellefler uzlaşma haklarını kaybetmemek için, dava yoluna gidecekleri tarhiyatlar için de uzlaşmak zorunda kalmaktaydı.

Yapılan yasal düzenlemeyle, birden fazla nedenle vergi tarhiyatının bulunması halinde mükellefe, matrah veya matrah farkının bir kısmına uzlaşma için diğer bir kısmı için yargıya gitme imkanı, diğer bir ifade şekliyle kısmi uzlaşma yapma olanağı sağlanmıştır.

Ancak yapılan bu yasal düzenleme, bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. Bilindiği üzere, artan oranlı vergiler bir tarifeye bağlıdır ve bu tarifelerde çeşitli dilimler bulunur. Her bir dilime isabet eden matrah kısmı ise, dilim sayısı ilerledikçe daha yüksek bir oranda vergiye tabi tutulur.

Bu durumda, artan oranlı bir vergiye ilişkin olarak birden fazla nedenle tarhiyat yapılması ve mükellefin kısmi uzlaşma istemesi halinde, kısmen uzlaşmaya konu edilecek matrah farkının hangi dilime gireceği ve buna bağlı olarak hangi vergi oranına tabi tutulacağı konusunda belirsizlik bulunmaktadır.

Buna göre, kısmi uzlaşmaya konu verginin, üç ayrı yöntemle hesaplanması söz konusu olmaktadır. Bunlardan ilkinde uzlaşılan verginin en alt di-

limden başlayarak hesaplanması, diğerinde ise en üst dilimden başlayarak hesaplanması söz konusudur. Diğer bir hesaplama yönteminde ise, toplam matrah farkı üzerinden hesaplanan vergiye, kısmen uzlaşılın matrah farkının ne kadarının isabet ettiğine ilişkin olarak bir oranlama yapılmakta ve uzlaşmaya konu vergi tutarına bu şekilde ulaşılmaktadır.²⁶

Ancak, kısmi uzlaşmaya konu verginin bu yöntemlere göre hesaplanması halinde, her bir hesaplama yöntemi farklı bir sonuç vermektedir. Kısmi uzlaşma sonucunda uzlaşmaya konu matrah farkı aynı olmakla birlikte, bunun üzerinden hesaplanan ödenecek vergi tutarı değişme göstermektedir.

Kısmen uzlaşılın verginin en üst dilimden veya oranlama yöntemine göre hesaplanması, uzlaşmaya konu edilmeyen matrah farkının ise dava edilerek davanın mükellef tarafından kazanılması halinde, bu defa mükellef tarafından gerektiğinden daha fazla vergi ödenmesi ve buna ilişkin olarak ne gibi bir işlem yapılacağı sorunuyla karşı karşıya kalınmaktadır

Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik Ek 1. maddesiyle; sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonunun yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların, Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığınca çıkarılan ve tarhiyat sonrası uzlaşmalarda uygulanması söz konusu olan Uzlaşma Yönetmeliği 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş ve uygulamaların ne şekilde gerçekleştirileceği hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

26 İrfan SARIKAYA, Yeni Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sorunları, Vergi Dünyası, Sayı 208, Aralık 1998, s. 23

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinin ikinci fıkrasında, "*Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı verginin tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*" hükmüne yer verilmiştir.

Bu durumda, yasal düzenleme ile getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda yukarıda yer alan yönetmelik hükmü gereğince ortadan kaldırılmıştır. Buna göre, birden fazla tarhiyat nedeni bulunması halinde, mükellefler yapılan yasal düzenlemeden önce olduğu gibi, ya salınan vergilerin tümüne uzlaşmak ya da tümü için dava yoluna gitmek durumunda kalacaktır.²⁷

24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 4. maddesiyle, Uzlaşma Yönetmeliğinin yukarıda belirtilen hükmü "*Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*" şeklinde değiştirilmiş ve söz konusu durum korunmuştur.

Ancak, konuya ilişkin olarak yapılan bu düzenleme bazı tartışmaları da beraberinde getirmiş ve şu yönde görüşler ileri sürülmüştür. Verginin yasalılığı ilkesine göre, mali yükümlülüklerin yasayla konulmasının yanı sıra bunların değiştirilmesi ve kaldırılmasının da yine yasayla yapılması gerekmektedir. Kısmi uzlaşmanın uygulanmasında bir takım güçlükler bulunması nedeniyle, bu uygulamanın kaldırılması veya değiştirilmesi gereksinimi bulunuyorsa, bunu sağlamak için mutlaka yasal bir düzenleme yapılması zorunludur.²⁸

Nitekim, "*Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönet-*

27 Bülent AK, Kısmi Uzlaşma Olanağı Kısmen Kaldırıldı, Yaklaşım, Sayı 78, Haziran 1999, s. 92

28 Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, 4369 Sayılı Kanun'la İlgili Görüş ve Değerlendirmeler, Ankara, Mayıs 1999, s. 77

meliğın" 4. maddesinin 2. fıkrasındaki "*Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*" şeklindeki düzenleme; yasayla getirilen kısmi uzlaşma olanağının, tarhiyat sonrası uzlaşmada yukarıda sözü edilen yönetmelikle ortadan kaldırıldığı, ancak idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği, dolayısıyla yapılan düzenleme de kanuna uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle, Danıştay 4. Dairesi'nin Kararıyla oybirliği ile iptal edilmiştir.²⁹

Bu durumda, birden fazla nedenle vergi tarhiyatını gerektirir bir durumun bulunması nedeniyle matrah veya matrah farklarının bölünebilir olması halinde, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda matrah veya matrah farkının bir kısmına uzlaşılırken geriye kalan kısmına uzlaşılmaması, diğer bir ifadeyle kısmi uzlaşmadan yararlanılması imkan dahilindedir.

3.1.4. Uzlaşmaya Konu Edilebilecek ve Edilemeyecek Vergilerle Cezalar

Vergi Usul Kanunu'nda 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleriyle ilgili kaçakçılık cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.1999 tarihinden sonraki dönemlerde yalnızca vergi aslının uzlaşmaya konu olabileceği, vergi ziyai cezasının da uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltileceği hüküm altına alınmış, uzlaşma kapsamına giren vergilerde, bu vergiye uygulanan cezaya bağlı bir sınırlama getirilmemiştir

Daha sonra 4444 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu vergilerin yanı sıra vergi ziyai cezaları da yeniden uzlaşma kapsamına alınmış, ancak Ver-

29 Danıştay 4. Daire, 14.6.2000 tarih ve E: 1999/5635, K: 2000/2810 sayılı Karar

gi Usul Kanununun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır

4008, 4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yukarıda belirtilen vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin cezalardan, vergilendirme dönemleri itibariyle uzlaşmaya konu edilecekler ile edilemeyecek olanlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır

> 1.1.1995 - 1.1.1999 Tarihleri Arasında Kalan Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatlarda Uzlaşmanın Kapsamı :

● Ağır kusur ve kusur cezalı tarhiyatlarda, salınan vergi, kesilen ceza ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılabilecektir. Vergi aslından bağımsız olarak kesilen usulsüzlük cezaları ise uzlaşma dışında kalacaktır

● 4008 sayılı Kanunun 22. maddesiyle yapılan değişiklik uyarınca, 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda, salınan vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışına kalacaktır. Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizi uzlaşma konusu yapılamayacaktır.

> 1.1.1999 - 14.8.1999 Tarihleri Arasında Kalan Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatlarda Uzlaşmanın Kapsamı :

● 1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında kalan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak, 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası olarak yapılacak tarhiyatlarda, sadece vergi aslı uzlaşmaya konu edilecektir. Uzlaşılan vergi aslına göre, üç kat kesilen vergi ziyai cezasının düzeltilmesi yoluna gidilecektir.

● Ancak, anılan dönemlere ilişkin olarak, 344. maddenin ikinci fıkrasına

göre vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarda ise, hem vergi aslı hem de vergi ziyai cezası uzlaşmaya konu edilebilecektir. Ayrıca, kendiliğinden verilen beyannameler için yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyai cezası da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir.

➤ **14.8.1999'dan Sonraki Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatlarda Uzlaşmanın Kapsamı :**

- Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, sadece ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezası uzlaşma konusu yapılabilecek olup, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır
- Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen hapis cezasını gerektirir fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda, yapılacak üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda, tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların, uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizleri de hiçbir şekilde uzlaşmaya konu edilemez.
- Ayrıca, kendiliğinden verilen beyannamelerde, sadece yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyai cezası da uzlaşmaya konu edilecektir

3.1.5. Konuya İlişkin Örnekler

Örnek 1 :

(A) A.Ş., 1996 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 900.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1996 hesap dönemi faaliyetleri, 2001 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Saptanan matrah farkı olan 200.000.000 lira üzerinden, VUK'nun 30. maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 50.000.000 lira tutarında re'sen kurumlar vergisi salınması gerekmektedir

(geçici vergi, gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler gö - zardı edilmiştir).

Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21. madde hükmü gereğince; kesile - cek cezaya ilişkin olarak, 1996 yılında yürürlükte olan hükümlerin dikka - te alınması gerekmektedir. VUK'nun,4008 sayılı Kanunla değişik müker - rer 347/1 ve 349. maddeleri uyarınca, bulunan matrah farkının 200.000.000 liradan az olmaması ve beyannamede yazılı matrahın % 10'unu geçmesi nedeniyle, salınacak kurumlar vergisinin iki katı olmak üzere 100.000.000 lira tutarında ağır kusur cezasının kesilmesi gerek - medir.

Mükellef kurum, salınması öngörülen vergi ve ceza tutarı için VUK'nun 4008 sayılı Kanunla değişik ek 11. maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaş - ma talebinde bulunmamıştır. Vergi dairesine tevdi edilen inceleme rapo - runa göre işlem yapılmış olup, söz konusu vergi tarh edilmiş ve ceza ke - silmiştir. Düzenlenen vergi ve ceza ihbarnameleri mükellef kuruma 1 Ey - lül 2001 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef kurumun, vergi mahkemesin - de dava açma süresi olan ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, yani 1 Ekim 2001 tarihine kadar yazılı olarak başvurması ha - linde uzlaşmadan (tarhiyat sonrası) faydalanabilecektir.

Mükellef kurum, süresi içinde uzlaşma talebinde bulunmuştur. Yapılan uz - laşma toplantısında, salınan vergide herhangi bir indirim yapılmaması ve kesilen kaçakçılık cezasının % 90 indirimle 10.000.000 lira olarak alın - ması konusunda uzlaşmaya varılmıştır.

Bu durumda, uzlaşılan vergi ve cezalar konusunda düzenlenen ve bir ör - neği mükellef kurumun temsilcisine verilen uzlaşma tutanağı tahakkuk fi - şisi yerine geçecektir. Uzlaşılan vergi ve cezaların, uzlaşma tutanağının im - zalandığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekecektir. Vergi da - iresi, verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar verginin aslı üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplayacaktır.

Örnek 2 :

(B) A.Ş., 1997 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 2.000.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1997 hesap dönemi faaliyetleri, 2001 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Mükellef kurumun 100.000.0000 lira tutarında sahte belgeyi bilerek kullanmak suretiyle, anılan yıl dönem kazancını bu tutarda eksik saptadığı belirlenmiştir. Saptanan matrah farkı olan 100.000.000 lira üzerinden, VUK'nun 30. maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 25.000.000 lira tutarında re'sen kurumlar vergisi salınması gerekmektedir (geçici vergi, K.D.V., gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler gözardı edilmiştir).

Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21. madde hükmü gereğince; kesilecek cezaya ilişkin olarak, 1997 yılında yürürlükte olan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. VUK'nun, 4008 sayılı Kanunla değişik 344/2 ve 2365 sayılı Kanunla değişik 345. maddeleri uyarınca, salınacak kurumlar vergisinin üç katı olmak üzere 75.000.000 lira tutarında kaçakçılık cezasının kesilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun, VUK'nun 4008 sayılı Kanunla değişik ek 1 ve ek II. maddeleri uyarınca, söz konusu tarhiyatın kaçakçılık cezalı olması nedeniyle, salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık cezasının uzlaşma konusu yapılması mümkün değildir.

Vergi dairesine tevdi edilen inceleme raporuna göre işlem yapılmış olup, söz konusu vergi tarh edilmiş ve ceza kesilmiştir. Düzenlenen vergi ve ceza ihbarnameleri mükellef kuruma 5 Ekim 2001 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef kurum, salınan vergi ve kesilen cezaya ilişkin olarak vergi mahkemesinde dava açmama yoluna gitmiştir. Mükellef kurum, vergi mahkemesinde dava açma süresi olan ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, 4 Kasım 1998 tarihinde VUK'nun 3239 sayılı Kanunla değişik 376. maddesinde yer alan cezalar da indirim hükümlerinden

yararlanmak istediklerini ve vergi aslı ile indirimden sonra kalan cezayı vadesinde ödeyeceklerini vergi dairesine bildirmiştir.

Mükellef kurum adına kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezasını içeren, bundan başka bir ceza ihbarnamesi bulunmamaktadır. Bu nedenle, ilk defa olması nedeniyle kesilen kaçakçılık cezasında % 50 oranında indirim yapılacaktır. Bu durumda, salınan vergi olan 25.000.000 lira ile indirimden arta kalan 37.500.000 liralık cezanın, dava açma süresinin bitiminden itibaren 1 ay içinde, yani 4 Aralık 2001 tarihine kadar ödemesi gerekmektedir, aksi takdirde cezalarda indirim hükümlerinden yararlanması mümkün değildir. Mükellef kurum, söz konusu tutarları anılan tarihte ödeme konusu yapmış olup, söz konusu indirimden yararlanmıştır.

Örnek 3 :

(C) Anonim Şirketinin Ocak 1999 dönemine ilişkin Katma Değer Vergisi beyanı incelenmiştir. Söz konusu beyanname 25 Şubat tarihi itibarıyla vergi dairesine verilmiştir. İnceleme sonucunda, bir sahte faturanın yasal defterlere gider olarak kaydedilerek, indirim katma değer vergisinin 100.000.000 lira fazla olarak KDV beyanına dahil edildiği ve ilgili dönemde mükellefin kendi beyanına göre ödenecek katma değer vergisinin bulunduğu tespit edilmiştir.

Bu durumda, mükellef kurum 100.000.000 lira tutarında vergi kaybına neden olmuştur. Mükellef kurum adına 100.000.000 liralık reşen katma değer vergisi salınacaktır. Bunun yanı sıra, kayba uğratılan bu vergi nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin vergi inceleme raporunun vergi dairesine gönderilerek 13 Eylül 1999 tarihi itibarıyla vergi dairesinin kayıtlarına girmiş olup, kesilen vergi ziyai cezasının tutarı $((100.000.000 + (100.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2)) \times 3 =) 408.000.000$ lira olmuştur.

Vergi Usul Kanunu'na, 4444 sayılı Kanun'la eklenen geçici 23. maddesi gereğince, mükellef kurum sadece vergi aslı açısından uzlaşmadan yararlanabilir. Mükellef kurum süresi içinde uzlaşma talebinde bulunmuştur. Yapılan uzlaşma toplantısında, salınan verginin 80.000.000 liraya indirilmesi konusunda uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda, kesilen cezanın, kesilen 80.000.000 liralık vergi aslı üzerinden yeniden hesaplanarak düzeltilmesi gerekmektedir.

Ceza hesaplamasında uzlaşılan vergi tutarı olan 80.000.000 lira esas alınacaktır. Normal vade tarihinden inceleme raporunun vergi dairesinin kayıtlarına girdiği tarihe kadar 6 ay geçmiştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Gecikme faizinin aylık oranı % 12'dir. Buna göre, ödemesi gereken vergi ziyai cezası $((80.000.000 + (80.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2)) \times 3 =)$ 326.400.000 lira olmaktadır.

Daha önceden mükellef adına ceza ihbarnamesi ile 408.000.000 liralık ceza kesilmiştir. Uzlaşılan vergi tutarına göre ise, ödemesi gereken ceza tutarı 326.400.000 liradır. Bu durumda, mükellef adına kesilen $(408.000.000 - 326.400.000 =)$ 81.600.000 liralık ceza terkin edilerek, gerekli düzeltme yapılacaktır.

Bu yanında, söz konusu durumun kurumlar vergisi açısından da eleştiri konusu yapılacağı açıktır.

Örnek 4 :

(D) Limited Şirketinin Ocak 1999 dönemine ilişkin Katma Değer Vergisi beyanı incelenmektedir. Söz konusu beyanname 25 Şubat tarihi itibarıyla vergi dairesine verilmiştir. İnceleme sonucunda bir faturanın yasal defterlere hasılat olarak kaydedilmekle birlikte, hesaplanan 100.000.000 lira tutarındaki katma değer vergisinin KDV beyanına dahil edilmediği ve ilgili dönemde mükellefin kendi beyanına göre ödenecek katma değer vergisinin bulunduğu tespit edilmiştir.

Bu durumda, mükellef kurum 100.000.000 lira tutarında vergi kaybına neden olmuştur. Mükellef kurum adına 100.000.000 liralık ikmalen katma değer vergisi salınacaktır. Bunun yanısıra, kayba uğratılan bu vergi nedeniyle vergi ziyai cezası kesilecektir.

Konuya ilişkin vergi inceleme raporu vergi dairesine gönderilerek 13 Eylül 1999 tarihi itibarıyla vergi dairesinin kayıtlarına girmiştir. Normal vade tarihinden inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihe kadar 6 ay geçmiştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Amlan dönemlerde gecikme faizinin aylık oranı % 12'dir. Bu durumda, kesilecek vergi ziyai cezası $(100.000.000 + (100.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2) =)$ 136.000.000 lira olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'na, 4444 sayılı Kanun'la eklenen geçici 23. maddesi gereğince, mükellef kurum vergi aşımının yanı sıra kesilecek vergi ziyai açısından da uzlaşmadan yararlanabilir.

3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu :

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için, il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur. Söz konusu komisyonların üçer üyesi bulunur.

Komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonunda görev yaparlar.³⁰

3.2.1. İl Uzlaşma Komisyonu

Defterdarın veya vekil olarak belirlediği kişinin başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

30 UY, Md. 6

3.2.2. İlçe Uzlaşma Komisyonu

Bağımsız vergi dairesi bulunan ilçelerde, vergi dairesi müdürlüğünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve şefden oluşur. Müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde komisyonda, bunların yerine görev yapanlar üye olur. Bağlı vergi dairelerinde komisyon mal-müdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Gelir şefi bulunmaması halinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

3.2.3. Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonu Vergi dairesi başkanının başkanlığında, vergi müdürü ve müdür yardımcısından oluşur.

3.2.4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Maliye Bakanlığı Müsteşarı'nın başkanlığında, Gelirler Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Müsteşar Yardımcısı ve Gelirler Genel Müdürü'nden oluşur

3.2.5. Sekreteryaya Hizmetleri

Uzlaşma komisyonlarının sekreteryaya hizmetini; illerde defterdarlık gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları ile ilçelerde vergi daireleri yürütür. Merkezi Uzlaşma Komisyonunun sekreteryaya işlemleri ise, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yerine getirilir.³¹

3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri

Maliye Bakanlığı;

- İkmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği,

31 UY, Md. 8

● Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harç miktarlarının üst sınırlarının belirlenmesi,

Konusunda yetkili kılınmıştır İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için ise İçişleri Bakanlığı yetkilidir.³²

Bu çerçevede, uzlaşma komisyonları; ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu Vergi Usul Kanunu kapsamına giren bütün vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı fonlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları konusunda uzlaşma yoluna gidebilecektir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen hapis cezasını gerektiren fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda, 344. maddenin 3. fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatta, tarh edilecek vergiler ile kesilecek vergi ziyai cezalarının uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşmanın kapsamı dışındadır.³³

Diğer taraftan, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harç miktarlarının üst sınırlarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış olup, bu yetki genel tebliğlerle kullanılmaktadır.³⁴

3.3.1. İl ve İlçe Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Limitleri

Mahalli uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi, resim ve harç miktarlarının üst sınırları, Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye dayanılarak en son 290 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.³⁵

32 UY, Md. 5

33 UY, Md. 2, 4-f, 4-i

34 UY, Md. 5

35 21.12.2000 tarih ve 24267 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Söz konusu tebliğe göre, iller kendi arasında üç ayrı gruba ayrılmış bulunup, il uzlaşma komisyonlarının uzlaşabileceği miktarların üst sınırı, komisyonun bulunduğu ilin hangi grup içinde yer aldığına göre değişmektedir. Yapılan gruplandırma aşağıda yer aldığı şekildedir

- **I. Grup iller:** Ankara, İstanbul ve İzmir.
- **II. Grup iller:** I. Grup iller dışında kalan büyükşehir belediyesi bulunan diğer illerdir.
- **III. Grup iller:** I. ve II. Grup iller dışında kalan illerdir

Bu çerçevede, il uzlaşma komisyonlarının uzlaşabileceği vergi miktarlarının üst sınırları, gruplarına göre aşağıdaki gibi belirlenmiştir

İl Uzlaşma Komisyonları	Vergi, Resim ve Harç Miktarı (TL)
I. Grup iller	100 Milyar
II. Grup iller	60 Milyar
III. Grup iller	40 Milyar

Yukarıda bahsedilen tebliğe göre, ilçe uzlaşma komisyonlarının uzlaşabileceği vergi miktarlarının üst sınırları ise aşağıdaki gibi belirlenmiştir

İlçe Uzlaşma Komisyonları	Vergi, Resim ve Harç Miktarı (TL)
Bağımsız Vergi Daireleri	6 Milyar
Bağlı Vergi Daireleri	1 Milyar

Ankara, İstanbul ve İzmir il merkezlerinde bulunan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ilişkin uzlaşma taleplerinden, ilçe uzlaşma komisyonlarına tanınan limitler içinde kalanları; ilgili vergi dairesi müdürünün başkanlığında (herhangi bir nedenle bulunmaması halinde vekalet eden kişinin başkanlığında) bir müdür yardımcısı ile bir servis şefinin katılımıyla oluşturulacak 3 kişilik bir komisyonca incelenerek sonuçlandırılacaktır.

İlçe uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan, ancak il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilçe vergi dairesinin bulunduğu ilin uzlaşma komisyonunca incelenecektir.

Vergi dairesi başkanlığı bünyesinde kurulacak uzlaşma komisyonları, III. grup iller için tanınan yetki sınırları dahilinde uzlaşma yapabileceklerdir. Ancak, kendi yetki sınırlarını aşmış, bağlı oldukları il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, defterdarın başkanlığında ilgili vergi dairesi başkanı ile vergi dairesi müdüründen oluşan komisyonca incelenip sonuçlandırılacaktır.

I, II ve III. grup illerin yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri ise, Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na incelenmek üzere Maliye Bakanlığı'na intikal ettirilecektir.

3.3.2. Ayrı Vergiler Açısından Tarhiyat Yapılması Halinde Yetki Sınırı

Bir mükellef adına ayrı türden vergiler tarh edilmesi halinde, yetki sınırı

nın belirlenmesinde salınan her tür verginin miktarı ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Örneğin, bir mükellefin adına hem gelir vergisi hem de katma değer vergisi salınması halinde, salınan bu vergilerin hangi uzlaşma komisyonunun yetki sınırına girdiğinin tayininde bunların miktarları ayrı ayrı dikkate alınır³⁶

3.3.3. Stopaj Gelir Vergisi, Geçici Vergi ve Fon Payında Yetki Sınırı

Tarh edilecek vergi ile (gelir vergisi veya kurumlar vergisi) birlikte stopaj gelir vergisi, geçici vergi ve fon paylarının aynı vergi / ceza ihbarnamesi ile tarh edilmesi durumunda, uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları belirlenirken bu vergilerin toplamı değil, sadece tarhiyata konu edilen vergi miktarı dikkate alınacaktır³⁷

3.3.4. Aylık Beyannamelerde Yetki Sınırı

Yetki sınırı, vergilendirme dönemleri itibarıyla dikkate alınır. Örneğin, Ankara ili Kızılbey Vergi Dairesi'nin bir mükellefi adına üç ayrı aya ait 50'şer milyar liradan olmak üzere toplam 150 milyar liralık stopaj gelir vergisinin tarh edildiğini varsayalım. Her aya ilişkin olarak salınan verginin 100 milyar liranın altında kalması nedeniyle, il uzlaşma komisyonunun salınan vergileri uzlaşmaya yetkisi vardır. Esasen mükellef, aynı nedenden doğmuş olsa bile, bunlardan bir aya ait olan vergiye uzlaşma talep edip, diğerleri için dava yoluna gidebilir.³⁸

3.3.5. Yalnızca Ceza İçin Yapılan Uzlaşma Başvurularında Yetki Sınırı

Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin cezalarda veya Vergi Usul Kanunu'nun

36 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2000, s. 881

37 2000/3 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi

38 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 881

371. maddesine göre verilip pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle kesilen cezalarda olduğu gibi sadece ceza için yapılan uzlaşma başvurularında, hangi uzlaşma komisyonunun yetkili olduğu konusunda oluşan tereddüt - ler üzerine, Maliye Bakanlığı'nca konuya bir iç genelgeyle açıklık getirilmiştir.³⁹

Çeşitli nedenlerle sadece ceza için uzlaşma başvurusunda bulunulması halinde; yetkili uzlaşma komisyonunun tespiti için cezanın hesaplanmasına esas teşkil eden vergi miktarı dikkate alınarak, vergi miktarı hangi uzlaşma komisyonunun yetkisi içerisinde kalıyorsa, kesilen ceza için yapılan uzlaşma talebi bu komisyonca görüşülecektir.

3.4. Uzlaşma Yapılması İçin İleri Sürülebilecek Gerekçeler

İkmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatta uzlaşma yoluna gidilebilmesi için, mükellef tarafından aşağıda yer alan gerekçelerden herhangi birisinin ileri sürülmesi gerekmektedir :

- Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanması,
- Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde "yanılma" hali olarak belirtilen; yetkili makamların mükellefe yazılı olarak yanlış izahat vermeleri veya bir hükmün uygulanma şekli konusunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş ya da bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması,
- Aynı Kanununun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Yargı kararları ile idarenin itilaf konusu olayda görüş farklılığının olması.

39 2000/3 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, www.gelirler.gov.tr adresinde yer almaktadır.

3.5. Uzlaşmanın Yapılması

3.5.1. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma talebinin, mükellefin bizzat veya resmi vekaletine sahip bulunan vekili aracılığıyla, yetkili uzlaşma komisyonunayazılı olarak başvurusu yoluyla yapılması gerekmektedir.⁴⁰

Uzlaşma dilekçesinde bulunması gereken bilgiler ise şunlardır:⁴¹

- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi,
- Bağlı olduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer,
- Hesap numarası,
- Vergi ve cezanın nevi, miktarı,
- İhbarname tarih ve numarası,
- Uzlaşmaya dayanak olan hallerin açıklanması,
- Tarih ve imza.

Verilen dilekçede yukarıda sıralanan bilgilerden, mükellefin adı, soyadı veya unvanı ile tarih ve imzanın bulunmaması, uzlaşma talebini geçersiz kılar.

Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan uzlaşma komisyonuna verilir. Bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür.

40 UY, Md. 7/1

41 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 878

3.5.2. Uzlaşma Dilekçesi Örneği

Uzlaşma dilekçesi üç örnek olarak yazılır ve bunun iki örneği yetkili komisyona verilir. Aşağıda örnek olarak bir uzlaşma dilekçesine yer verilmiştir⁴².

Ankara Defterdarlığı Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı'na - ANKARA

Uzlaşma Talep Adı soyadı : Yusuf KURTUL
Edenin Adresi : Bestekar Sok. No: 10/7
Kavaklıdere / ANKARA

Karşı Taraf (Vergi Dairesi) : Kavaklıdere

Uzlaşma Konusu Türü : Gelir Vergisi
Verginin Yılı : 1999 T. Yılı
Miktarı : 50.000.000.000.- TL

Vergi Tarihi : 11.02.2001
İhbarnamesinin No'su : 251
Tebliğ Tarihi : 28.02.2001

42 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 883 - 884

Uzlaşma Konusu Türü : Vergi Ziyat Cezası
Cezanın Yılı : 1999
Miktarı : 86.000.000.000,- TL
Ceza Tarihi : 11.02.2001
İhbarnamesinin No'su : 252
Tebliğ Tarihi : 28.02.2001

OLAY VE TALEP: 1999 yılı gelir beyanıyla ilgili olarak adıma ikmalen 50.000.000.000,- TL gelir vergisi salınmış ve 86.000.000.000,- TL vergi ziyat cezası kesilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre kabulü mümkün olmayan bir kısım giderlerin hataen defterlerime kaydedilmesi, tarhiyata dayanak olarak gösterilmiştir.

İlgili kanun hükümlerine yeterince niifuz edememem dolayısıyla adıma tarh edilen vergi ve kesilen ceza için, 205 sayılı Kanunun 22. maddesiyle VUK'na eklenen ve 4369 ile 4444 Sayılı Kanunlarla değişen üçüncü bölümlük hükümlerine göre uzlaşma talep etmekteyim.

Uzlaşma isteğimin kabulü ve uzlaşma için gün verilmesini arz ve talep ederim.

Ek: Vergi ve Ceza İhbarnamesi

Yusuf KURTUL

Fotokopileri

Tarih ve İmza

Söz konusu olayın 1998 yılı gelir vergisi beyanıyla ilgili olması halinde ise, bu duruma ilişkin uzlaşma dilekçesi aşağıda yer aldığı gibi olacaktır.⁴³

Ankara Defterdarlığı Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı'na - ANKARA

Uzlaşma Talep Adı soyadı : Yusuf KURTUL
Edenin Adresi : Bestekar Sok. No: 10/7
Kavaklıdere / ANKARA
Karşı Taraf (Vergi Dairesi) : Kavaklıdere
Uzlaşma Konusu Türü : Gelir Vergisi

Verginin Yılı : 1998 T. Yılı
Miktarı : 50.000.000.000.- TL

Vergi Tarihi : 11.02.2001
İhbarnamesinin No'su : 251
Tebliğ Tarihi: 28.02.2001

43 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 884

Uzlaşma Konusu Türü : Ağır Kusur
Cezanın Yılı : 1998
Miktarı : 100.000.000.000,- TL
Ceza Tarihi : 11.02.2001
İhbarnamesinin No'su : 252
Tebliğ Tarihi : 28.02.2001

OLAY VE TALEP: 1998 yılı gelir beyanıyla ilgili olarak adıma ikmalen 50.000.000.000,- TL gelir vergisi salınmış ve 100.000.000.000,- TL ağır kusur cezası kesilmiştir. GVK hükümlerine göre kabulü mümkün olmayan bir kısım giderlerin hataen defterlerime kaydedilmesi, tarhiyata dayanak olarak gösterilmiştir.

İlgili kanun hükümlerine yeterince niifuz edememem dolayısıyla adıma tarh edilen vergi ve kesilen ceza için 205 sayılı Kanununun 22. maddesiyle VUK'na eklenen üçüncü bölüm hükümlerine göre uzlaşma talep etmekte -yim.

Uzlaşma isteğimin kabulü ve uzlaşma için gün verilmesini arz ve talep ederim.

Ek: Vergi ve Ceza İhbarnamesi

Yusuf KURTUL

Fotokopileri

Tarih ve İmza

3.5.3. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar

Uzlaşma talebinin, *mükellefin bizzat veya resmi vekaletine sahip bulunan vekili* aracılığı ile yetkili uzlaşma komisyonuna yazılı olarak başvurusu yoluyla yapılması gerekmektedir.⁴⁴

Uzlaşma komisyonları belirli sınırlar dahilinde vergi ve cezada uyuşmak üzere yetkili kılınmış ve idareyi temsil eden kuruluşlar olduklarından, komisyonlara başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef adına hareket edecek kişilerin avukat olması gerekli değildir. Bu kişilerin noterlerce düzenlenen ve vergi dairesince mükellef adına tarh edilen vergi veya muhatap adına kesilen ceza miktarları üzerinde uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekaletnameye sahip olmaları yeterlidir.⁴⁵

Diğer taraftan, küçükler ile kısıtlılar ve tüzel kişilerin vergi mükellefi olması durumunda, bunlar tarafından yapılması gereken ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir. Cemaat gibi tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin ödevleri, bunları idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Buna göre, tüzel kişiler ile küçük ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların uzlaşma talebinin ise, bunların kanuni temsilcileri tarafından yapılması gerekir.⁴⁶

3.5.4. Yapılacak Talebin Kapsamı

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinin ikinci fıkrasında, "*Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı verginin tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*" hükmüne yer verilmiştir.

44 UY, Md. 7/1

45 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.879

46 UY, Md. 7/1

Daha sonra, Uzlaşma Yönetmeliğinin yukarıda belirtilen hükmü "*Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*" şeklinde değiştirilmiştir.⁴⁷

Ancak, söz konusu hükümde yer alan "*Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*" şeklindeki ifade, kanuna uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle, Danıştay 4. Dairesi'nin Kararıyla oybirliği ile iptal edilmiştir.⁴⁸

Bu durumda, çalışmamızın 3.1.3 bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, birden fazla nedenle vergi tarhiyatını gerektirir bir durumun bulunması nedeniyle matrah veya matrah farklarının bölünebilir olması halinde, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda matrah veya matrah farkının bir kısmına uzlaşılırken geriye kalan kısmına uzlaşılmaması, diğer bir ifadeyle kısmi uzlaşmadan yararlanılması imkan dahilindedir.

3.5.5. Uzlaşma Talep Süresi

"*Uzlaşma talebinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır.*"⁴⁹ Dikkat edileceği üzere, bu süre aynı zamanda vergi mahkemesinde dava açma süresine karşılık gelmektedir. Ancak, 20 Temmuz - 5 Eylül tarihleri arasında kalan adli tatil nedeniyle dava açma süresinin uzaması, uzlaşma talep süresini uzatmamaktadır.⁵⁰ Bu süre dolduktan sonra uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir.

47 UY, Md. 7/2; 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 4. maddesiyle değiştirilmiştir.

48 Danıştay 4. Daire, E: 1999/5635 K: 2000/2810

49 UY, Md.9; 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 5.maddesiyle değiştirilmiştir.

50 Erdal SÖNMEZ & Garip AYAZ, Uzlaşma, TÜRMOB Yayınları-78, Ankara, 1999, s.7

3.5.6. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce;

- Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- Uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını,

İnceler.⁵¹

Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğunun tespit edilmesi halinde, uzlaşma talebi reddedilir.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğunun anlaşılması halinde; uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini bulundurması hususu, görüşmenin yapılacağı yer tarih ve saati komisyon sekreteryası tarafından bir yazı ile en az onbeş gün önceden mükellefe bildirilir. Ancak, mükellefin istemesi halinde onbeş günlük süreyle bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

"*Uzlaşma Davetiyesi*" olarak adlandırılan söz konusu yazı, muhatabına Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ tarihini ve imzayı içeren alındı uzlaşma dosyasına konulur.

3.5.7. Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması

Mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde

51 UY, Md. 10

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 bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.⁵²

3.5.8. Uzlaşmanın Sağlanması

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. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır. 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.⁵³

3.5.9. Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Komisyon tarafından yapılan teklifin, mükellef veya vekili tarafından kabul edilmemesi halinde uzlaşmanın vaki olmadığı kabul edilir. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, 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.⁵⁴

52 UY, Md. 10

53 UY, Md. 10

54 UY, Md. 10

3.5.10. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellef veya vekilin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde, uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir.⁵⁵

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.

3.5.11. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi

Uzlaşma gününün mükellefe bildirilmesinden sonra, komisyonun belirlenen günde toplanamayacağına anlaşılması halinde, yeni bir uzlaşma günü belirlenir ve mükellefe bildirilir.

Uzlaşma görüşmesinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde, uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır.⁵⁶

55 UY, Md. 10

56 UY, Md. 11

3.6. Uzlaşmanın Sonuçları

3.6.1. Uzlaşmanın Kesinliği

Uzlaşmanın sağlanması halinde, komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşmaya varılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiç bir merciye şikayette bulunulamaz.⁵⁷

Ancak, uzlaşma konusu tarhiyatta, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve takip eden maddelerinde belirtilen türden bir vergi hatasının bulunması halinde, bu hata uzlaşmanın yenilenmesi suretiyle düzeltilebilir.⁵⁸

3.6.2. Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa, dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez. Ancak, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa, bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, uzlaşmaya varılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda, uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin red olunması sağlanır.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine

57 VUK, Ek Md. 6 ; UY, Md. 12

58 Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Ekim 1998, s. 906

tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir.⁵⁹

3.6.3. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim

Yapılan tarhiyata karşı cezalarda indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanılabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek, adına salınan vergiler ile kesilen cezalar hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinin uygulanmasını isteyebilir.⁶⁰

3.6.4. Ödeme Zamanı

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

● Uzlaşmanın sağlanması halinde, buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce 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, Vergi Usul Kanunu'nun 112 ve 368. maddeleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde,

Ödenir.⁶¹

59 VUK, Ek Md. 7 ; UY, Md. 13

60 VUK, Ek Md. 9 ; UY, Md. 14

61 VUK, Ek Md. 8 ; UY, Md. 15

3.6.5. Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Vadesinde Ödenmemesi

Uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi, uzlaşmayı hükümsüz kılmaz. Vadesinde ödenmeyen vergi ve cezalar için, 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca takibat yapılır

3.6.6. Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizi

Uzlaşılan vergi miktarına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacaktır.

Uygulanacak gecikme faizinin oranı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 51. maddesindeki gecikme zammı oranı kadar olacaktır.

4. TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Vergi Usul Kanunu'na, 3239 sayılı Kanunla eklenen Ek 11. maddeyle, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda, Maliye Bakanlığına tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verme yetkisi tanınmıştır

4369 sayılı Kanunla söz konusu maddenin 1. fıkrasında yapılan değişiklik ile, vergi cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılmıştır. Ancak daha sonra, 4444 sayılı Kanunla anılan fıkrada yapılan değişiklikle, 344. maddenin 3. fıkrası uyarınca kesilenlerin dışında kalan vergi cezaları yeniden tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına alınmış olup, söz konusu Ek 11. maddenin birinci fıkrasının son hali aşağıda yer aldığı gibidir

"Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler - le kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyat cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir."

Diğer taraftan, Ek 11. maddenin son fıkrasında yer alan hükümle Maliye Bakanlığı'na verilen yetki kullanılarak, 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmış ve 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin uygulanmasını sağlamak üzere, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirleyen *Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği* yayımlanmıştır⁶²

Ancak, 4444 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere bağlı olarak söz konusu yönetmelikte de gereken değişiklikler yapılmıştır⁶³ Bu düzenlemeler çerçevesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin hükümlerin ne şekilde uygulanacağına ilişkin açıklamalarımıza aşağıda yer verilmiştir

4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu Vergi Usul Kanunu kapsamına giren bütün vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı fonlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir.⁶⁴

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen hapis cezasını gerektiren fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda, 344. maddenin 3. fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyatta, tarh edilecek vergiler ile kesilecek vergi ziyai cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

4.1.1. Verginin Türü Bakımından

Vergi, resim veya harç tutarlarının, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için;

62 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

63 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

64 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUY), Md. 2, 4-h, 4-m

- Vergi Usul Kanunu'na tabi olması,
- Bakanlık vergi dairelerince tarh edilmesi,
- Vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilmesi,

Gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri;

- Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar,
- İl özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar,
- Bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar,
- Bunlardan kaldırılmış bulunan vergi, resim ve harçlar,

hakkında uygulanmaktadır. Bu kanunun kapsamına, gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler girmemektedir.

Örneğin, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve dahilde alınan katma değer vergisi gibi genel bütçeye giren vergiler Vergi Usul Kanunu kapsamına girmektedir. Dolayısıyla, bu vergilere Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacağından, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilirler.

Ancak, gümrük vergisi ve ithalde alınan katma değer vergisi, kapsam dışında kalmaktadır. Bu nedenle, bu vergilere Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler uygulanamaz. Dolayısıyla, bu vergilerin tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, bir verginin tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'na tabi olması yeterli değildir. Aynı zamanda söz konusu verginin Bakanlık vergi daireleri tarafından tarh edilecek olması gereklidir. Örneğin, emlak vergisi her ne kadar Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olsa da, Bakanlık vergi dairelerince tarh edilmemektedir.

Bu nedenle, emlak vergisinin de tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

4.1.2. Tarhiyatın Vergi İncelemelerine Dayanılarak Yapılması Zorunluluğu Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun "İncelemeye Yetkililer" başlıklı 135. maddesinin birinci fıkrasında; vergi incelemesinin, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise; maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz oldukları hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiş olup, anılan Kanunun devam eden maddelerinde ise incelemenin ne şekilde yapılacağına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda, vergi kanunları açısından eleştiriyi gerektirir hususların tespit edilmesi halinde, vergi dairesince gerekli tarhiyatların yapılmasını ve cezaların kesilmesini sağlamak üzere olay bir vergi inceleme raporuna bağlanır.

İşte tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesiyle, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalarda, henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma görüşmeleri yapılmasına olanak sağlanmaktadır. Bu şekilde, uzlaşmaya ilişkin işlemler hızlandırılmış olmaktadır.

Dolayısıyla, vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezaların tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmesi için, söz konusu salınacak vergiler ile kesilecek cezaların bir vergi incelemesine dayanması zorunluluğu bulunmaktadır.

Diğer taraftan, vergi incelemelerine dayanılarak kesilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı içinde yer almaktadır.

Ancak, vergi inceleme elemanlarının, vergi incelemeleri dışında yaptıkları yoklamalar sırasında veya vergi inceleme yetkisi bulunmayan ve VUK'nun 127. maddesine istinaden kendilerine yoklama yetkisi verilmiş olan yoklama memurlarının yapmış oldukları tespitler üzerine kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır.⁶⁵

4.1.3. Tarhiyatın Türü Bakımından

İkmalen vergi tarhi, 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 olarak tanımlanmıştır.⁶⁶

Re'sen vergi tarhi ise, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan 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 buna göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.⁶⁷

65 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.885

66 Vergi Usul Kanunu, Md. 29

67 Vergi Usul Kanunu, Md. 30

Verginin idarece tarhı, ikmalen ve re'sen tarhiyatlar dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Bu tarhiyat usulünde vergi, düzenlenecek yoklama fişine dayanılarak tarh olunur. Tarh olunan vergiler ve kesilecek cezalar bir taraftan ihbarname ile mükellefe bildirilir, diğer taraftan ise, ilan ile vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır⁶⁸

Önceki bölümde de belirtildiği üzere, vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezaların tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmesi için, söz konusu salınacak vergiler ile kesilecek cezaların bir vergi incelemesine dayanması zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu çerçevede, vergi incelemelerine dayanılarak ikmalen veya re'sen tarh edilecek vergi, resim, harçlar ve fon payı ile bunlara ilişkin kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilecektir.

Ancak, idarece tarh edilen vergiler ile beyana dayanılarak tarh edilen vergilerin tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Örneğin, mükellefin beyanı üzerine veya pişmanlıkla verilen beyannamelere dayanılarak tarh olunan vergilerin tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannamelere dayanılarak yapılan tarhiyatlarda, salınan vergiler ile kesilen cezalar da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmez.

68 Vergi Usul Kanunu, Mükerrer Md. 30

4.1.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Vergi ve Cezaların Bütünlüğü Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik Ek 1. maddesinde, "...Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir..." hükmüne yer verilmiştir.

Yapılan yasal düzenlemeyle tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, birden fazla nedenle vergi tarhiyatının bulunması halinde mükellefe, matrah veya matrah farkının bir kısmına uzlaşırken diğer bir kısmı için yağıya gitme imkanı, diğer bir ifade şekliyle kısmi uzlaşma yapma olanağı sağlanmış olup, konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımıza çalışmamızın 3.1.3 bölümünde yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Ek 11. maddenin son fıkrasında yer alan hükümle, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların, Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığınca çıkarılan ve tarhiyat öncesi uzlaşmalarda uygulanması söz konusu olan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş ve uygulamaların ne şekilde gerçekleştirileceği hususu açıklığa kavuşturulmuştur. Ancak, 4444 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere bağlı olarak söz konusu yönetmelikte de gereken değişiklikler yapılmıştır.⁶⁹

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 15. maddesinin beşinci ve altıncı fıkralarının son hali aşağıda yer aldığı gibidir

"Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen mat-

69 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

rah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.

Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir."

Bu düzenlemeler çerçevesinde, birden fazla nedenle vergi tarhiyatını gerektirir bir durumun bulunması nedeniyle matrah veya matrah farklarının bölünebilir olması halinde, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda da matrah veya matrah farkının bir kısmına uzlaşılırken geriye kalan kısmına uzlaşılmaması, diğer bir ifadeyle kısmi uzlaşmadan yararlanılması olanağının sağlandığı görülmektedir.

4.1.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilebilecek ve Edilemeyecek Vergiler ile Cezalar

Vergi Usul Kanunu'nda 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleriyle ilgili kaçakçılık cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılmıştır

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.1999 tarihinden sonraki dönemlerde yalnızca vergi aslının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabileceği, vergi ziyai cezasının da uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltileceği hüküm altına alınmış, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına giren vergilerde, bu vergiye uygulanan cezaya bağlı bir sınırlama getirilmemiştir.

Daha sonra 4444 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu vergilerin yanı sıra vergi ziyai cezaları da yeniden tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına alınmış, ancak Vergi Usul Kanununun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır

4008, 4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yukarıda belirtilen vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin cezalardan, vergilendirme dönemleri itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilecekler ile edilemeyecek olanlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır

> 1.1.1995 - 1.1.1999 Tarihleri Arasında Kalan Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Yapılacak Tarhiyatlarda, Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı :

● Ağır kusur ve kusur cezalı tarhiyatlarda, salınan vergiler, kesilen cezalar ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilecektir. Vergi aslından bağımsız olarak kesilen usulsüzlük cezaları ise tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında kalacaktır

● 4008 sayılı Kanununun 22. maddesiyle yapılan değişiklik uyarınca, 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda, salınan vergiler ve kesilen cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında kalacaktır Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizinin hiçbir şekilde uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

> 1.1.1999 - 14.8.1999 Tarihleri Arasında Kalan Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Yapılacak Tarhiyatlarda, Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı :

● 1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında kalan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak, 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezalı olarak yapılacak tarhiyatlarda, sadece vergi aslı tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilecektir. Uzlaşılan vergi aslına göre, üç kat kesilen vergi ziyai cezasının düzeltilmesi yoluna gidilecektir

● Ancak, anılan dönemlere ilişkin olarak, 344. maddenin ikinci fıkrasına göre vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarda ise, hem vergi aslı hem de vergi ziyai cezası tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilecektir.

➤ **14.8.1999'dan Sonraki Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Yapılacak Tarhiyatlarda, Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı :**

- Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilecektir.
- Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen hapis cezasını gerektirir fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda, yapılacak üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda, tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.
- Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizleri de hiçbir şekilde uzlaşmaya konu edilemez.
- Diğer taraftan, vergi incelemeleri dışındaki yoklamalar sırasında yapılan tespitler üzerine kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında kalmaktadır

4.1.6. Konuya İlişkin Örnekler

Örnek 1 :

(A) A.Ş., 1996 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 900.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1996 hesap dönemi faaliyetleri, 2001 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Saptanan matrah farkı olan 200.000.000 lira üzerinden, VUK'nun 30. maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 50.000.000 lira tutarında reşen kurumlar vergisi alınması gerekmektedir (geçici vergi, gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler göz ardı edilmiştir).

Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21. madde hükmü gereğince; kesilecek cezaya ilişkin olarak, 1996 yılında yürürlükte olan hükümlerin dikka -

te alınması gerekmektedir. VUK'nun,4008 sayılı Kanunla değişik mükerrer 347/1 ve 349. maddeleri uyarınca, bulunan matrah farkının 200.000.000 liradan az olmaması ve beyannamede yazılı matrahın % 10'unu geçmesi nedeniyle, salınacak kurumlar vergisinin iki katı olmak üzere 100.000.000 lira tutarında ağır kusur cezasının kesilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum, salınması öngörülen vergi ve ceza tutarı için VUK'nun ek 11. maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur. Mükellef kurum, süresi içinde uzlaşma talebinde bulunmuştur. Yapılan uzlaşma toplantısında, salınan vergide herhangi bir indirim yapılmaması ve kesilen kaçakçılık cezasının % 90 indirimle 10.000.000 lira olarak alınması konusunda uzlaşmaya varılmıştır.

Bu durumda, uzlaşılan vergi ve cezalar konusunda düzenlenen ve bir örneği mükellef kurumun temsilcisine verilen uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçecektir. Uzlaşılan vergi ve cezaların, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekecektir. Vergi dairesi, verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar verginin aslı üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplayacaktır.

Örnek 2 :

(B) A.Ş., 1997 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 2.000.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1997 hesap dönemi faaliyetleri, 2001 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Mükellef kurumun 100.000.0000 lira tutarında sahte belgeyi bilerek kullanmak suretiyle, anılan yıl dönem kazancını bu tutarda eksik saptadığı belirlenmiştir. Saptanan matrah farkı olan 100.000.000 lira üzerinden, VUK'nun 30. maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 25.000.000 lira tutarında re'sen kurumlar vergisi salınması gerekmektedir (geçici vergi, K.D.V., gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler göz ardı edilmiştir).

Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21. madde hükmü gereğince; kesilecek cezaya ilişkin olarak, 1997 yılında yürürlükte olan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. VUK'nun, 4008 sayılı Kanunla değişik 344/2 ve 2365 sayılı Kanunla değişik 345. maddeleri uyarınca, salınacak kurumlara vergisinin üç katı olmak üzere 75.000.000 lira tutarında kaçakçılık cezasının kesilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun, VUK'nun ek 1 ve ek II. maddeleri uyarınca, söz konusu tarhiyatın kaçakçılık cezalı olması nedeniyle, salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık cezasının hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

Örnek 3 :

(C) Anonim Şirketinin Ocak 1999 dönemine ilişkin Katma Değer Vergisi beyanı incelenmiştir. Söz konusu beyanname 25 Şubat tarihi itibarıyla vergi dairesine verilmiştir. İnceleme sonucunda, bir sahte faturanın yasal defterlere gider olarak kaydedilerek, indirim katma değer vergisinin 100.000.000 lira fazla olarak KDV beyanına dahil edildiği ve ilgili dönemde mükellefin kendi beyanına göre ödenecek katma değer vergisinin bulunduğu tespit edilmiştir.

Bu durumda, mükellef kurum 100.000.000 lira tutarında vergi kaybına neden olmuştur. Mükellef kurum adına 100.000.000 liralık reşen katma değer vergisi salınacaktır. Bunun yanı sıra, kayba uğratılan bu vergi nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. Mükellef kurum tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmiştir.

Uzlaşma toplantısı 13.09.1999 tarihi itibarıyla yapılacak olup, kesilecek vergi ziyai cezasının tutarı $((100.000.000 + (100.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2)) \times 3 =)$ 408.000.000 lira olarak hesaplanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'na, 4444 sayılı Kanun'la eklenen geçici 23. maddesi gereğince, mükellef kurum sadece vergi aslı açısından tarhiyat öncesi uzlaş-

laşmadan yararlanabilir. Mükellef kurum süresi içinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur.

Yapılan uzlaşma toplantısında, salınan verginin 80.000.000 liraya indirilmesi konusunda uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda, kesilen cezanın, kesilen 80.000.000 liralık vergi aslı üzerinden yeniden hesaplanarak düzeltilmesi gerekmektedir.

Ceza hesaplamasında uzlaşılan vergi tutarı olan 80.000.000 lira esas alınacaktır. Normal vade tarihinden uzlaşmanın yapıldığı tarihe kadar 6 ay geçmiştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Gecikme faizinin aylık oranı % 12'dir. Buna göre, ödenmesi gereken vergi ziyai cezası $((80.000.000 + (80.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2)) \times 3 =)$ 326.400.000 lira olmaktadır.

Örnek 4 :

(D) Limited Şirketinin Ocak 1999 dönemine ilişkin Katma Değer Vergisi beyanı incelenmektedir. Söz konusu beyanname 25 Şubat tarihi itibarıyla vergi dairesine verilmiştir. İnceleme sonucunda bir faturanın yasal defterlere hasılat olarak kaydedilmekle birlikte, hesaplanan 100.000.000 lira tutarındaki katma değer vergisinin KDV beyanına dahil edilmediği ve ilgili dönemde mükellefin kendi beyanına göre ödenecek katma değer vergisinin bulunduğu tespit edilmiştir.

Bu durumda, mükellef kurum 100.000.000 lira tutarında vergi kaybına neden olmuştur. Mükellef kurum adına 100.000.000 liralık ikmalen katma değer vergisi salınacaktır. Bunun yanı sıra, kayba uğratılan bu vergi nedeniyle vergi ziyai cezası kesilecektir. Mükellef kurum tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmiştir.

Konuya ilişkin uzlaşma toplantısı 13.09.1999 tarihi itibarıyla yapılacaktır. Normal vade tarihinden uzlaşmanın yapıldığı tarihe kadar 6 ay geç

miştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Anılan dönemlerde gecikme faizinin aylık oranı % 12'dir. Bu durumda, kesilecek vergi ziyai cezası $(100.000.000 + (100.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2) =) 136.000.000$ lira olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'na, 4444 sayılı Kanun'la eklenen geçici 23. maddesi gereğince, mükellef kurum vergi aslının yanı sıra kesilecek vergi ziyai açısından da tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilecektir.

4.2. Merkezi İnceleme Elemanları Tarafından Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu

4.2.1. Devamlı Çalışma Yerlerinde Kurulacak Komisyonların Oluşumu

Merkezi inceleme elemanları tarafından devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonlarının oluşumu, incelemeyi yapanların mensup oldukları birime bağlı olarak değişir

İncelemeyi yapanların kurul mensubu merkezi inceleme elemanları, yani Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve bunların muavinleri olması halinde, uzlaşma komisyonu ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından oluşur.

İncelemeyi yapanların Gelirler Genel Müdürlüğü merkezi inceleme elemanları, yani Gelirler Kontrolörleri ile Stajyer Gelirler Kontrolörleri olması halinde, söz konusu uzlaşma komisyonu ilgili genel müdürlükçe tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından oluşur.

Kurul veya Genel Müdürlük merkezi inceleme elemanlarının devamlı inceleme yerlerinde Grup Başkanlıklarının bulunması halinde, uzlaşma komisyonlarında görev alacak merkezi inceleme elemanlarının belirlenmesi

yetkisi bu grup başkanlıklarına devredilebilir. Ayrıca, gerek duyulması halinde birden fazla komisyon kurulabilir.⁷⁰

4.2.2. Geçici Çalışma Yerlerinde Kurulacak Komisyonların Oluşumu

Merkezi inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yaptıkları incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu; ekip başkanının başkanlığında, başkan dahil olmak üzere üç inceleme elemanından oluşur. Ancak, incelemeyi yapan elemanın söz konusu komisyona üye olarak katılması mümkün değildir.

Uzlaşma komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) veya vergi müdüründen teşekkül eder.

Ancak, ekip başkanının gerekli görmesi durumunda, Bakanlıktan (inceleme elemanının mensup olduğu Kurul veya Genel Müdürlükten) komisyona katılmak üzere merkezi inceleme elemanı talep edebilir.

İncelemeyi yapan elemanların, kurulacak komisyona üye olması mümkün değildir. Ancak, komisyon toplantılarına açıklamalarda bulunmak üzere katılabilirler. Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer ekip üyelerinin de, uzlaşma komisyonuna üye olması mümkün değildir.

Diğer taraftan, incelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka merkezi denetim elemanı seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli inceleme elemanı, komisyon başkanı olur⁷¹

70 TÖUY; Md. 5, 4-b, 4-c, 4-k

71 TÖUY, Md. 5

4.2.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

İncelemeyi yapan merkezi inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının, gerek görmesi ve talep etmesi halinde, incelemeyi yapmanın mensup olduğu kurul veya genel müdürlük uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir.

Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili kurul veya Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından belirlenir.⁷²

4.3. Mahalli İnceleme Elemanları Tarafından Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu

4.3.1. Bölge Müdürlüğüne Bağlı Olan İllerde, Vergi Denetmenlerince Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu

Bölge müdürlüklerine bağlı olan illerde vergi denetmenleri tarafından yapılan incelemelerde, uzlaşma komisyonu;

● Bölge müdürlüğünün kurulduğu il merkezinde, gelirler bölge müdürünün veya vekil olarak belirlediği yardımcısının başkanlığında iki vergi denetmeninden,

● Bölge müdürlüğünün kapsadığı diğer iller ve ilçelerde ise, biri başkan olmak üzere üç vergi denetmeninden,

Oluşur.

Bölge müdürlüğünün kapsadığı diğer iller ve ilçelerde kurulacak komisyonun başkan ve üyelerini bölge müdürü belirler. Komisyon teşkilinde güçlük bulunduğu takdirde vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde mal-müdürü) veya gelir müdürü komisyona üye olarak katılabilir.

72 TÖUY, Md. 7

Bölge müdürlüğünün kurulduğu il dışında kapsadığı diğer iller ve ilçelerde, inceleme raporu ile tarhi öngörülen vergi miktarının her bir dönem ve her bir vergi türü itibarıyla on milyar lirayı aşması halinde, komisyona gelirler bölge müdürü veya görevlendireceği yardımcılarında biri (herhangi bir nedenle bölge müdür yardımcısı katılamayacaksa bölge müdürünün belirleyeceği bir vergi denetmeni) başkanlık eder. Bu fıkradaki miktarı genel tebliğlerle azaltmaya veya yükseltmeye Bakanlık yetkilidir.

Diğer taraftan, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekibin başkanı dahil olmak üzere ekip üyelerinin, uzlaşma komisyonu üyesi olması mümkün değildir. Bu durumda, uzlaşma komisyonunun başkan ve üyeleri bölge müdürlükleri tarafından belirlenir.

Ayrıca, il veya ilçelerde yapılan incelemelerde ihtiyaç duyulması halinde birden fazla komisyon kurulabilir.⁷³

4.3.2. Bölge Müdürlüğüne Bağlı Olmayan İllerde, Vergi Denetmenlerince Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu

Bölge müdürlüğüne bağlı olmayan illerde vergi denetmenlerince, il merkezleri veya il merkezi dışında (ilçelerde) yapılan incelemelerde, uzlaşma komisyonu; defterdarın başkanlığı altında, defterdarın belirleyeceği bir vergi denetmeni ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. Belirtilen üyelerden birisinin herhangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olması halinde, yerine gelir müdürü, vergi dairesi müdürü veya bunların yardımcıları katılır.⁷⁴

4.3.3. Vergi Denetmeni Dışındaki Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu

Vergi denetmeni dışındaki mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan

73 TÖUY, Md. 6

74 TÖUY, Md. 6

incelemelerde uzlaşma komisyonu, defterdarın başkanlığında gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur.

Defterdar, herhangi bir nedenle komisyon toplantılarına başkanlık edememesi halinde, yerine başkan olarak defterdar yardımcısı veya gelir müdürlerinden birisini vekil tayin eder.

Ancak, incelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde, defterdar ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya gelir müdürünü komisyon üyesi olarak belirler.

Gerek duyulması halinde, birden fazla komisyon kurulması da mümkündür.⁷⁵

4.3.4. Vergi Dairesi Başkanlıklarında Kurulacak Komisyonların Oluşumu

Vergi dairesi başkanlıklarında uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanının başkanlığında en kıdemli vergi denetmeni (incelemenin bu denetmene ait olması halinde kıdeme göre ikinci sırada bulunan vergi denetmeni) ve vergi müdürünün katılımıyla oluşur. İncelemenin vergi müdürü tarafından yapılmış olması halinde ise, yerine başkanın görevlendireceği bir müdür yardımcısı katılır.

İncelemeyi yapanların, belirtilen şekilde oluşturulan uzlaşma komisyonlarında üye olmaları mümkün değildir. Ancak, açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantılarına katılmaları mümkündür.

Uzlaşma komisyonu başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmaması halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yaparlar.⁷⁶

75 TÖUY, Md. 6

76 TÖUY, Md. 6

4.4. Diğer Hususlar ve Sekreteryaya Hizmetleri

4.4.1. Diğer Hususlar

Yukarıda belirtilen yönetmelik hükümlerine göre uzlaşma komisyonu tespit edilmemiş olan vergi incelemelerinde, yetkili uzlaşma komisyonu Bakanlık tarafından belirlenir.⁷⁷

Diğer taraftan, özel Kanunlarına göre inceleme yetkisine sahip inceleme elemanlarının düzenlemiş oldukları inceleme raporları, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemez.⁷⁸

4.4.2. Sekreteryaya Hizmetleri

Merkezi inceleme elemanlarının devamlı inceleme yerlerinde yaptıkları incelemeler için oluşturulan uzlaşma komisyonlarının sekreteryaya hizmetleri Grup Başkanlıkları tarafından, Grup Başkanlığı bulunmaması halinde mensup olunan Kurul yetkililerince yürütülür. Söz konusu elemanların geçici çalışma yerlerinde yaptıkları incelemeler için oluşturulan komisyonların sekreteryaya hizmetleri ise ekip başkanlıkları tarafından yürütülür.

Bölge müdürlüğüne bağlı olarak kurulacak komisyonların sekreteryaya hizmetleri merkezde bölge müdürlüğüne, diğer yerlerde incelemenin yapıldığı ilde bulunan denetmen bürolarınca yürütülür. Geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için oluşturulacak komisyonun sekreteryaya hizmetleri de ekip elemanlarınca yapılır.

Ekip Başkanlıkları tarafından oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma dosya ve yazıları, geçici çalışma yerlerindeki süreninin bitiminde ekip kapatılma ken ilgili defterdarlığa gönderilir.

Mahalli inceleme elemanları ile bölge müdürlüğüne bağlı olmayan illerde-

77 TÖUY, Md. 20

78 TÖUY, Md. 21

ki vergi denetmenlerinin yaptıkları incelemeler için oluşturulan uzlaşma komisyonlarının sekreteryaya hizmetleri ilgili vergi dairesi başkanlığı ve gelir müdürlükleri tarafından yürütülür.⁷⁹

4.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri

Yukarıda yer alan bölümde açıklanan şekilde kurulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları; vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu Vergi Usul Kanunu kapsamına giren bütün vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı fonlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına uzlaşabilir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen hapis cezasını gerektirir fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda, 344. maddenin 3. fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyatta, tarh edilecek vergiler ile kesilecek vergi ziyai cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, salınacak vergi ve kesilecek cezanın miktarları konusunda, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının yetkisi sınırlandırılmamıştır. Diğer bir ifadeyle, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek ceza miktarı ne olursa olsun komisyonların uzlaşma yetkisi mevcuttur.⁸⁰

4.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılması

4.6.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

Tarhiyat öncesi uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin, bizzat veya resmi vekaletnamesini haiz vekili aracılığıyla, incelemeyi yapan ele-

79 TÖUY, Md. 19

80 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.886

mana veya bağı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı olarak başvurusu şarttır.

Diğer taraftan, uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer

Tüzel kişiler, küçük veya kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde, söz konusu başvurunun bunların kanuni temsilcileri tarafından yapılması gerekmektedir⁸¹

Uzlaşma için başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef adına hareket edecek kişilerin avukat olması şart değildir. Noterlik Kanunu'nun 60. maddesi uyarınca düzenlenen ve mükellef adına salınacak vergi veya kesilecek ceza miktarları üzerinde uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekaletnameye sahip olmaları yeterlidir. Bu nedenle, umumi vekaletnamenin ibraz edilecek olması halinde, vekaletnamede tarihîyat öncesi uzlaşma yetkisinin bulunduğu özellikle belirtilmelidir.⁸²

4.6.2. Tarihîyat Öncesi Uzlaşmada Talep Süresi

Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, incelemeyle ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman tarihîyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Diğer taraftan, harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilmektedir.⁸³ Mükellefin bu şekilde uzlaşmaya davet edilmesi halinde, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç onbeş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

81 TÖUY, Md. 8

82 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.886

83 TÖUY, Md. 11

Ancak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesi ne üç aydan az bir zaman kalması halinde, mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.⁸⁴

4.6.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Gününün Saptanması

İnceleme elemanı, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az onbeş gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır.

Ancak, mükellefin istemesi halinde onbeş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarihin de uzlaşma günü olarak belirlenmesi mümkündür.

İnceleme elemanı tarafından harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet eden yazılarda uzlaşma günü de mükellefe bildirilir.⁸⁵

4.6.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet

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 onbeş gün önce tebliğ olunur. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir.

Tebliğ işleminde, postayla veya memur vasıtasıyla tebliğ usulü uygulanır. İnceleme elemanının tebliği bizzat yapması da mümkündür.⁸⁶

84 TÖUY, Md. 9

85 TÖUY, Md. 10

86 TÖUY, Md. 11

4.6.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Davetine Uyulmaması

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır.

Bu hükmün uygulanmasında posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememeyi ifade eder.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime, bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir.⁸⁷

4.6.6. Salınacak Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Yapılan inceleme sonucunda, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az onbeş 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. Gerekğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir.

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.⁸⁸

87 TÖUY, Md. 12

88 TÖUY, Md. 13

4.6.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Toplantılarının Yapılması

Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılımı ile toplanır ve oy çoğunluğu ile karar verir. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir.

Mükellefin veya resmi vekaletini 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 bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.⁸⁹

4.6.8. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Toplantıların Ertelenmesi

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.⁹⁰

4.6.9. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanması

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imza olunur. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir.

89 TÖUY, Md. 6

90 TÖUY, Md. 14

Uzlaşma tutanağında;

- Mükellefin adı soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı,

Gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır⁹¹

4.6.10. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin; uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde de uzlaşma sağlanamamış sayılır

Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örnek de inceleme elemanına tevdi edilir

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Vergi dairesine gönderilecek rapora, uzlaşma tutanağının bir örneği eklenir

91 TÖUY, Md. 15

Uzlaşma talep edildiği halde, yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşılama-
yan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktar-
lar tutanaklarda yer alır.

Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun ver-
gi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava aç-
ma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı
kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle
başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem te-
sis edilir.⁹²

4.6.11. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kısmen Sağlanması

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması ha-
linde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen mat-
rah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin ola-
rak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.

Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzla-
şılmayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme ra-
poru vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma talep edildiği halde, görüşmeler sonucunda uzlaşılama-
yan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlara tuta-
naklarda yer verilir.

Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun ver-
gi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava aç-
ma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı
kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle
başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem te-
sis edilir.⁹³

92 TÖUY, Md. 15

93 TÖUY, Md. 15

4.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

4.7.1. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği

Uzlaşma komisyonlarının, tarhiyat öncesi uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.

Mükellefler, tarhiyat öncesinde üzerinde uzlaşılan ceza hakkında, Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemez.⁹⁴

4.7.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Konusu Yapılabilecek Durumlar

İnceleme süresi içerisinde, bir yazıyla tarhiyat öncesi uzlaşma istemediğini bildiren veya inceleme esnasında inceleme elemanınca düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma tespit tutanağında, tarhiyat öncesi uzlaşma istemediğini beyan eden mükellef veya ceza muhatabı, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin hakkını kaybetmemiş olur.

Bu durumda, inceleme sonucunda düzenlenecek rapora göre vergi daire-since salınacak vergiler ile kesilecek cezalar, mükellef veya ceza muhatabının talebi halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilir.

Mükellefin veya ceza muhatabının bilgisi dışında, harici bilgilere dayanılarak yapılan incelemelerde, inceleme elemanı tarafından gönderilen uzlaşma talep davetiyesi üzerine, bu davetiyenin tebliğinden itibaren en geç on beş gün içerisinde herhangi bir başvurunun olmaması veya uzlaşma is -

94 TÖUY, Md. 16

tenmediğinin bir yazıyla bildirilmesi halinde, mükellef veya ceza muhatabı tarhiyattan sonra uzlaşma hakkından yararlanabilecektir.⁹⁵

4.7.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Konusu Yapılamayacak Durumlar

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması halinde, mükellefler verginin tarh edilmesinden ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez.⁹⁶

Ancak, tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidemeyecek olan mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre tarhiyattan sonra cezada indirim talep etme ile dava açma haklarının bulunduğu da göz ardı edilmemelidir.

4.7.4. Ödeme Zamanı

Tarhiyat öncesinde uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi daireesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer.

Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.⁹⁷

4.7.5. Tarhiyat Öncesinde Uzlaşılan Vergilere Uygulanacak Gecikme Faizi

3505 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinin ikinci fıkrasına eklenen hüküm uyarınca, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, aynı Kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

95 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.891

96 TÖUY, Md. 17

97 TÖUY, Md. 18

Buna göre, uzlaşılan vergi tutarı üzerinden, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, gecikme zammı oranında olmak üzere gecikme faizi uygulanacaktır