

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜREÇLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UZLAŞMA KOMİSYONLARININ FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

GAINING ACCOUNTING PROCEDURES TO THE PRE AND POST
TAXATION AGREEMENT PROCESSES AND EVALUATION OF THE
RECONCILIATION COMITEE ACTIVITIES

Yrd. Doç. Dr. Ayşe Necef YERELİ, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme
Bölümü, ayse@yereli.net

ÖZET

İki amaçtan yola çıkarak hazırlanan çalışmamızın ilk amacı, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma sürecine muhasebe işlerliği kazandırmak, ikincisi ise uzlaşma komisyonlarının faaliyetlerini değerlendirmektir.

Bu amaçlar doğrultusunda çalışma temelde iki bölüm halinde sunulmaktadır. İlk bölümde; tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma süreçleri genel olarak açıklanmakta ve süreçlerin muhasebeleştirilmesi örnekler yardımıyla gösterilmekte iken, ikinci bölümde ise sürece işlerlik kazandırmada taraf olan uzlaşma komisyonlarının faaliyetleri, raporsal ve sayısal uzlaşma sonuçlarına dayanarak değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Uzlaşma Komisyonları

ABSTRACT

Our study has two main aims. One of them is gaining accounting procedures of pre and post taxation agreement processes. The other is to evaluate the reconciliation committee activities of the taxation authority.

For this purpose, study is presented in two main sections. In the first section, pre and post taxation procedures were identified and accounting processes of these procedures were explained with case samples. In the other section,

Ayşe Necef YERELİ

reconciliation committee activities of the taxation authority were evaluated with the help of statistical report data.

Key Words: Pre-taxation agreement, Post-taxation agreement, The reconciliation committee of taxation authority.

1.GİRİŞ

Vergilemede genel olarak beyana dayanan tarh dışında, kamu alacağını kesinleşmesinden önce mükellefin başvuracağı üç farklı yol bulunmaktadır(1);

- Cezada indirim talep edilmesi
- Yargı yoluna başvurulması
- Uzlaşma talebinde bulunulması

İlk yol; mükellefin yapılan inceleme sonunda, kendisine tarh edilen vergi ve cezayı yasal süreler içerisinde ödemeyi kabullenmesi fakat cezada indirim talep etmesidir. İkincisi ise; incelemede iddia edilen hususların doğru olmadığını belirtip konuyu yargıya intikal ettirmektir. Üçüncü bir yol ise; evet, incelemedeki iddiaların bir kısmı doğrudur, şeklinde bir yaklaşımla incelemenin sonucunu idare ile uzlaşmaya çalışmaktır (Yıldırım, 2007; 44).

Vergi hukukumuzda uzlaşma; “Mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca tartışılıp giderilmesidir.” şeklinde tanımlanabilir.

Bu şekilde vergi uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden çözümlenmiş olmaktadır. Böylece, vergi idaresi kanunen alınması gereken vergilerle bunlara ilişkin cezanın bir bölümünden vazgeçmektedir. Bunun karşılığında vergi alacağını daha çabuk tahsil etmekte, çok sayıda davayı izleme yükünden kurtulmaktadır. Mükellef ise uzlaşma halinde vergi aslının ve cezanın tümü için yargı kuruluşlarına gidebilme hakkını yitirmektedir.

Bununla beraber, ödemesi gereken vergi aslı ve cezası yerine daha az bir miktar ödeme olanağına kavuşmaktadır (Yörükoğlu, www. muhasebetr. com/makaleler / , 23/11/2006).

Uzlaşma müessesesi ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanununa, 205 sayılı Kanunun 22. maddesi ile, 1963 yılında eklenmiş ve uzlaşma komisyonlarının yetkileri belirtilmiştir(Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No:65). 1985 yılında, uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak 3239 sayılı Kanunla, önemli bir değişiklik yapılmış , “tarhiyat sonrası uzlaşma” ’nın yanına, V.U.K’na eklenen ek 11. madde ile “tarhiyat öncesi uzlaşma” kurumu da getirilmiştir. Böylece; o güne kadar sadece tarh edilmiş vergi ve cezalar üzerinde yapılabilen uzlaşmanın, henüz tarh edilmemiş vergi ve cezalar için de yapılabilmesi imkânı getirilmiştir.

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜREÇLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UZLAŞMA KOMİSYONLARININ
FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu sistemlerle ilgili hükümler ise Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11-12'nci maddelerinde yer almaktadır.

Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma; ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyat konusu vergi ve cezalar hakkında mükellef ile idare arasında, vergi ve/veya cezada olaya göre değişen bir indirim yapılması esasına dayanan, uyuşmazlığın yargı organlarına intikal etmeden kamu alacağıının, kısa sürede tahsil edilmesini sağlayan bir anlaşmayı ifade etmektedir.

Tamamlayıcı vergi tarihi olarak da adlandırılan ikmalen vergi tarihi, beyana dayanan tarh usulünde belli bir vergi tarh edildikten sonra ortaya çıkan ve idarece yapılan denetim sonucunda saptanan matrah farkı için yapılan tarhtır. VUK'nun 29.maddesine göre; "İkmalen vergi tarihi, her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir." Buna göre ikmalen vergi tarihine gidilebilmesi için;

- Daha önce bir vergi tarh edilmiş olması, (Tarh edilen verginin mutlaka pozitif olması şart değildir, matrahsız beyanlar ve zarar beyanları da bir verginin tarh edildiğini gösterir.)

- Ek tarhiyata konu matrah farkının kesin miktarının defter, kayıt ve belgeler ile kanuni ölçülere dayanılarak saptanması gerekmektedir.

Re'sen Vergi Tarihi ise, herhangi bir nedenle vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanarak saptanmasının olanaksız olması durumunda başvuru olan bir tarh usulüdür. Bu durumda mükellefin vergi matrahı ya takdir komisyonlarınca veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenecek raporlar ile tespit olunur ve tespit edilen bu matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapılır. Ayrıca, aşağıdaki hususların varlığı halinde de VUK nu 30.maddesi uyarınca mükellefin yasal belgelerinin ve defterlerinin vergi matrahının tam ve doğru olarak saptanmasına olanak vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması nedeni ile kanıt yeteneğinin bulunmadığı kabul edilerek re'sen tarhiyat yöntemine başvurulur.

- Yapılan satışlar için fatura düzenlenmemesi,
- Faturaların sahte isimlere düzenlenmesi,
- Faturasız alışlar yapılması,
- Kaydi envanter farkları,
- Kasa hesabının sürekli alacak bakiyesi vermesi,
- Yasal defterlere faturasız gider kayıtları yapılması,
- Randıman (verimlilik) farkları,
- Sahte veya içeriği yanıltıcı faturalar düzenlenmesi veya kullanılması

İdarece vergi tarihi ise; İkmalen ve res'en tarhiyatı gerektiren durumlar dışındaki durumlarda, verginin tarihi için vergi kanunları ile belirlenmiş sürelerde müracaat

Ayşe Necef YERELİ

edilmemesi veya aynı kanunlarla yüklenen sorumlulukların yerine getirilmemesi sebebiyle zamanında tarh edilmeyen verginin kanunen belirli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.(V.U.K. mad. mük. 30)

2. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

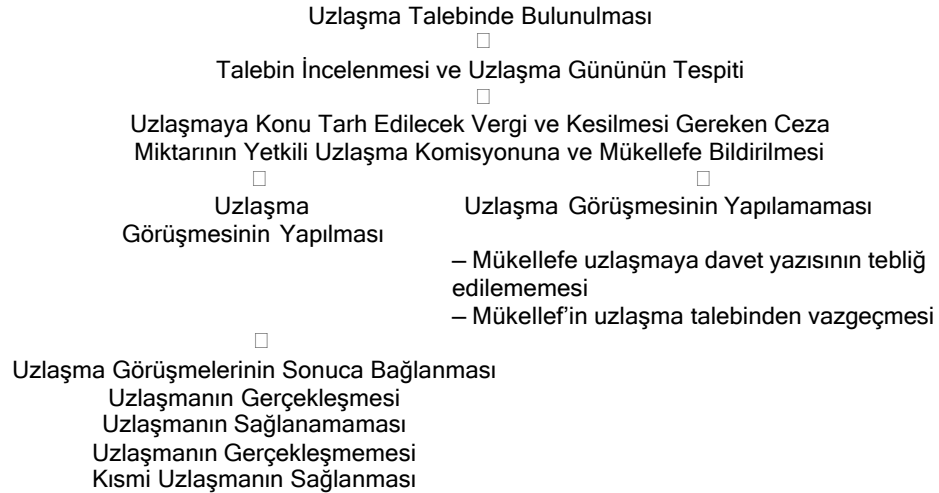
04.12.1985 Tarih ve 3239 sayılı Yasanın 33'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanununa eklenen, ek madde 11, tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine yer vermektedir. Buna göre; tarhiyat öncesi uzlaşma konusu içerisine; mükellefin vergi incelemeleri sonucu salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları(kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak fiilleri ile ilgili olarak kesilecek vergiler ve cezalar hariç) girmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin temel amacı; tarh işlemine geçmeden önce mükelleflerin vergi idaresi ile anlaşıp, vergileme işleminin kısa sürede sonuçlanmasını ve vergi idaresinin alacağı kısa sürede hazineye aktarılmasını sağlamaktır.

2.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma; bir mükellefin yetkili makamlara uzlaşma talebinde ya da idarenin uzlaşmaya davette bulunmasıyla başlayıp, uzlaşma görüşmelerinin sonuca bağlanmasına kadar devam eden bir süreçtir. Bu süreç, aşağıda Şekil 1'de gösterilip kısaca açıklanmaktadır.

Şekil 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci



Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı; 2006).

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜREÇLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UZLAŞMA KOMİSYONLARININ
FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi için öncelikle aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir (Ek madde-11).

- Vergi inceleme raporunun düzenlenmiş olması
- Raporda tarhiyat önerilmiş olmasıdır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci; bir mükellefin veya noterden alınan bir vekaletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişinin, tüzel kişiler, kısıtlılar ve küçükler de ise bir kanuni temsilcinin; vergi incelemesi yapan inceleme elemanlarına veya inceleme elemanlarının bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlıklarına yazılı bir talepte bulunulması ile başlar. Eğer uzlaşma talebi inceleme tutanağında yer alıyor ise, ayrıca başvuru yapılmasına gerek yoktur. Mükellef, incelemenin başlamasından, ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar olan süreç içerisinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ancak inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Sürecin ikinci basamağı; uzlaşma talebi sonrasında, incelemeler sonucunda eğer talep usulüne uygun yapılmış ise, uzlaşma tarihinin, uzlaşmanın yapılacağı yerin ve saatinin bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilmesidir. Süreç, inceleme elemanının düzenleyeceği bir raporla uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi gereken ceza miktarının, yetkili uzlaşma komisyonuna ve mükellefe uzlaşma gününden en az 15 gün önce bildirilmesi ile devam eder. Son basamak görüşmelerin sonuca bağlanmasıdır. Uzlaşma komisyonu ile mükellef veya temsilcisi arasındaki görüşmeler sonucunda eğer bir uzlaşma sağlanır ise, komisyon tarafından bir uzlaşma tutanağı düzenlenir. Tutanağın yer alan vergi ve cezalar o günkü tarihle kesinleşen kamu alacağı olmuştur. Tutanağın bir örneği mükellef veya vekiline verilirken bir nüshası da üç gün içerisinde rapor ve ekleri ile birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Eğer mükellef, uzlaşma komisyonunun davetine katılmamış, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamazsa veya ihtirazi kayıtlı imzalamak isterse uzlaşma sağlanamamış olur.

Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma gerçekleşmediğinde ise, buna ilişkin düzenlenen tutanak, mükellefe ve vergi dairesine tebliğ edilir. Uzlaşmanın sağlanamaması veya gerçekleşmemesi durumunda, mükellef aynı vergi konusu için tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez sadece, tutanağın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili vergi dairesine cezalarda indirim talebinde bulunabilir, idarenin son teklifini kabul ettiğini beyan edebilir veya yargıya başvurabilir. Fakat mükellef aynı anda hem dava açma hem de indirim hakkını kullanamaz.

Mükellefler inceleme elemanlarınca tespit edilen vergi matrah farkının tümü yanında bir bölümü için de uzlaşma talebinde bulunabilirler. Buna da kısmi uzlaşma denmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecini değerlendirirken, komisyon faaliyetlerinin sonuçlarını analiz edeceğimiz için, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının kimlerden oluştuğunu kısaca açıklamamız gerekmektedir.

Ayşe Necef YERELİ

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları iki ana grupta toplanmaktadır; merkez inceleme elemanlarınca yapılan incelemeleri sonuçlandıran uzlaşma komisyonları(Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri, Hesap Uzmanları), mahalli inceleme elemanlarınca (Vergi Denetmenleri) yapılan incelemelere bakan tarhiyat öncesi komisyonlarıdır.

Ayrıca incelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu kurul veya genel müdürlük, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırdığı zaman devreye bölgesel uzlaşma komisyonları da girmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları bir başkan ve iki üye olmak üzere üç inceleme(denetim) elemanından oluşur.

3. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Yetkili vergi dairesince, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulacak bir yol olan, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, Vergi Usul Kanununun Ek-1'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu kanun maddesine göre, Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı içine, vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçundan dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda da tarha konu vergi ve kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır. Bununla beraber aşağıda sıralanan bazı durumlar vardır ki bunlarda uzlaşma kapsamındadır (Feyzullah Durgut, www.huseyinust.com, 5/10/2007);

- Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezaları.

- Veraset ve İntikal Vergisinde mükellefin beyan ettiği servet unsurlarının, vergi idaresince tekrar değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan ek vergi ve cezalar.

- İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup dönemi geçmiş geçici verginin de bulunması ve bu tarhiyata karşı uzlaşma talep edilmesi halinde, uzlaşmanın sağlanması sonucu düzenlenen uzlaşma tutanaklarında (vergi/ceza ihbarnamesinde yer almasa bile) mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına da yer verilecek, ancak uzlaşılan tutarlar uzlaşma tutanaklarına yazılacak ve uzlaşılan tutar için mahsup dönemine kadar gecikme faizi hesaplanacaktır. Beyan usulüne göre tarh edilen vergiler uzlaşmanın kapsamında değildir.

3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma süreci; aşağıda Şekil 2’de gösterildiği gibi, mükellef adına ilgili vergi dairesince, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesi ile başlar, vergi dairelerinin kendilerine gelen vergi inceleme raporu ya da tutanağa göre vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükelleflere tebliğ edilmesi ile devam eder. Tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinin başlayabilmesi için aşağıdaki gerekçelerin oluşması gerekmektedir;

- Vergi ziyana sebep olmak, kanun hükümlerini yeterince anlayamamak;
- V.U.K. 369 mad. düzenlenen yanılmadan kaynaklanmak;
- İdare ve yargı arasındaki görüş ayrılığının bulunması.
- Vergi hataları ve ya maddi hataların raporda bulunması

Uzlaşma talebi, vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde, yetkili uzlaşma komisyonuna veya mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine dilekçe ile yapılır(Ek mad.1).

Mükellef tarafından yapılan uzlaşma talebinden sonra, talebin uygun şekilde, süresi içerisinde yapılıp yapılmadığı, uzlaşma isteminin Ek mad. 1’de düzenlenen haklı gerekçelerin varlığı, uzlaşma komisyonunun yetkisi içerisinde bulunup bulunmadığı noktalarından incelenir. Eğer uzlaşma talebi şekil, içerik ve süresi açısından uygun yapılmamış ise, talep reddedilir. Bu durumda mükellef 30 günlük uzlaşma talep süresi geçmediyse, red yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması koşuluyla mükellef söz konusu aykırılığı gidererek tekrar uzlaşma talebinde bulunabilir. Ayrıca, red yazısının kendine tebliğ edildiği tarihte dava açma süresi geçmediyse, dava hakkını kullanabilir veya Vergi Usul Kanununun 376’ncı maddesi gereği indirim talebinde bulunabilir. Eğer uzlaşma talebi usulüne uygun yapılmış ise, görüşmenin tarihi, yeri ve saati, mükellefin bizzat katılması veya resmi vekaletle sahip vekilinin bulundurulması konularını içeren davet yazısı, görüşme tarihinden en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilir. Bu aşamadan sonra uzlaşma görüşmelerine geçilir. Görüşmeler sonucunda üç farklı durum ortaya çıkabilir; bütün koşullar uygun ise uzlaşma sağlanabilir, eğer mükellef uzlaşma komisyonunun davetine katılmadıysa, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamamış veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemiş ise uzlaşma temin edilememiş(sağlanamamıştır). Diğer bir durum da, komisyon teklifinin, mükellef tarafından kabul edilmemesi nedeniyle uzlaşmanın gerçekleşmemesidir.

Ayşe Necef YERELİ

Şekil 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci

Mükellef Adına Verginin Tarh Edilmesi ve Cezanın Kesilmesi

Vergi / Ceza İhbarnamesinin Mükellefe Tebliği

Uzlaşma Talebi

Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Talebin Kabulü ve Uzlaşma Talebinin Reddi
Uzlaşmaya Davet

Uzlaşma Görüşmelerinin Gerçekleştirilmesi

A- Uzlaşmanın Gerçekleştirilmesi:

- Tutanak düzenlenir ve mükellef veya vekiline o anda tebliğ edilir (Uzlaşılan vergi ve ceza o gün tahakkuk etmiştir).

- Tutanak vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilirse kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilirse tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

B- Uzlaşmanın Temin Edilememesi:

- Tutanak düzenlenir ve mükellef veya vekiline tebliğ edilir.

C- Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi:

- Komisyonun nihai teklifinin yer aldığı bir tutanak düzenlenir.

Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya Gerçekleşmemesi:

• Bu durumda mükellef, tarh edilen vergiye ve kesilen cezaya ilişkin uzlaşmanın vaki olmadığını belirleyen tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

• Mükellef, dava açma süresi içinde cezalarda indirim hükmünden yararlanabilir.

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı; www.gib.gov.tr; 2006).

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşma komisyonları yetki sınırlarına göre incelediğinde; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu sınıflandırması ile karşılaşılmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları da, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından dört gruba ayrılmıştır.

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜREÇLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UZLAŞMA KOMİSYONLARININ
FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I.Grup Vergi Dairesi başkanlıkları: Ankara, İzmir

II.Grup Vergi Dairesi başkanlıkları: Adana, Antalya, Bursa Kocaeli, Konya, Mersin

III.Grup Vergi Dairesi başkanlıkları: Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla Samsun, Tekirdağ

IV.Grup Vergi Dairesi başkanlıkları: Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak.

Yetkili uzlaşma komisyonunun belirlenmesinde birinci unsur görev bölgesi ya da tarha yetkili vergi dairesi veya dairenin bulunduğu bölge olurken, ikinci unsur kamu alacağının büyüklüğü etken olmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesini incelediğimizde; tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile arasında kapsam ve komisyonların oluşturulmasında bazı farklar söz konusu olmaktadır. Bu farkları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarında, tarhi istenen vergi ve kesilmesi istenen cezalar için talep edilirken, tarhiyat sonrası uzlaşma ise verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesi sonrasında başvuru olan bir yol olup, daha geniş kapsamlıdır. Ayrıca talepte bulunması mükellefin gerekçe göstermesi şartlarına bağlanmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamında olmasına rağmen tarhiyat sonrasında bu imkan yoktur.

- Komisyonlar karar veren personel yapısı bakımından incelendiğinde; Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi inceleme elemanları(Denetim Elemanları) tarafından komisyon oluşturulurken, tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşılacak rakama göre, İlçe Uzlaşma Komisyonu, İl Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu bünyesinde yönetici personel (vergi dairesi müdürü, müdür yardımcısı, defterdar, vergi dairesi başkanı, gelirler genel müdürü, müsteşar, gibi) karar verme konumunda bulunmaktadır.

4. TARHİYAT ÖNCESİ VE SONRASI UZLAŞMA SÜRECİNDE MUHASEBELEŞTİRME

Muhasebenin bir fonksiyonu mali bünyedeki değişiklikleri ve değişiklik risklerini takip etmektir. Bu fonksiyondan yola çıkarak, tarhiyat öncesi ve ya sonrası uzlaşma sürecinde; vergi inceleme raporunun tebliğ edilmesinden itibaren mükellef olarak işletmede bazı muhasebe kayıtlarına yer vermek gerekmektedir.

Uzlaşma müesseselerinde muhasebe kayıt sürecini bir örnek üzerinden değerlendirebiliriz. Örneğin; 14.11.2007 tarihinde vergi aslına yönelik 28.500 YTL tarh edilen vergi farkı ve ceza olarak da 28.500 vergi ziyayı cezasını içeren;

Ayşe Necef YERELİ

X Ltd. Şirketine ait 2005 yılına ilişkin kurumlar vergisi vergi inceleme raporu, vergi ceza ihbarnamesi ekinde mükellefe tebliğ edilmiş olsun. Mükellef bu tarhiyatla ilgili tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde;(15.12.2007 tarihine kadar)

- Uzlaşma talep edebilir,
- Vergi Mahkemesine dava açabilir,
- VUK. 376'ncı maddede düzenlenen ceza indirim talebinde bulunabilir.

Mükellefin bu seçeneklerden herhangi birinde karar kılmadan yapması gerekli muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

14.11.2007	
654. Karşılık Giderleri Hesabı (Vergi aslı+ceza)	57.000
654.3.Salınan 2005 yılı vergi ve ceza karşılık gideri	
379.Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı	57.000
379.3.(2005 yılı) Kurumlar Vergi ve cezasında risk karşılığı	
□	

Uzlaşma görüşmelerinin ardından, iki durum söz konusu olacaktır. Birincisi uzlaşmanın sağlanması, ikincisi ise, uzlaşmanın gerçekleşmemesi ve yargıya taşıma sürecidir.

Her iki durumda da farklı uygulamalar söz konusudur. Uzlaşmanın sağlanması durumunda, borç rakamları kesinlik kazandığından ayrılan karşılık maddesinde düzeltmeye gidilmesi gerekmektedir. Bu değişiklik, uzlaşılan vergi aslı ve ceza rakamı ile ilk aşamada dikkate alınmayan ancak uzlaşma günü itibari ile netleşen vergi aslına bağlı gecikme faizi rakamıdır. Bu yükünün, uzlaşılan vergi aslı baz alınmak ve vadeye göre hesaplanarak muhasebeleştirilmeye dahil edilmesi gerekmektedir. Böylece, borçlarımız arasında yeni bir unsur olarak yerini alacaktır. Buradaki gecikme faizini, geçmiş gün faizi olarak değerlendirebiliriz. Bir başka deyişle verginin normal vade tarihi ile uzlaşma günü arasındaki gecikmiş olan tahakkuk süresinin faizidir. Örneğimizde, X Ltd şirketinin vergi aslında 25.000 YTL ye ve vergi cezasında da 2.850 YTL ye 15.12.2007 tarihinde uzlaştığını ve bu rakamların uzlaşma tutanağına geçirildiğini varsayalım. Şirketin 2005 yılı hesapları incelendiği nedenle uzlaşılan verginin normal tahakkuk tarihi ise 25.04.2006'dır. Bu durumda 2006 Nisanından 2007 Aralık arasındaki tahakkukun geciktirilmesinin bedeli olan gecikme faizinin hesaplanması gerekir. Gecikme faizi, bu süreler içerisinde gerçekleşen gecikme zammı (2) oranlarından yola çıkarak hesaplanacaktır (213 say. V.U.K. mad.112).

Örneğimizde gecikme zammının aylık % 2.5 olduğu varsayılmaktadır. Bu verilerden yola çıkarak vergi aslına bağlı gecikme faizini hesaplayabilmek için

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜREÇLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UZLAŞMA KOMİSYONLARININ
FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

öncelikle, gecikme süresinin hesaplanması gerekir. 25.04.2007-15.12.2007 arasında (19 ay 20gün)
 $19 \times 2,5 = \%47,5$ (Gecikme zammı %2,5) (Gecikme faizinin hesaplanmasında gün kesirleri dikkate alınmamaktadır).

Vergi aslına gecikme zammını uyguladığımızda; $25.000 \times \% 47,5 = 11.875$ YTL' ye ulaşılmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi; uzlaşma sonucu netleşen yeni rakamlara göre daha önceden ayrılan vergi borcu ve cezasına ait karşılık'a ilişkin muhasebe maddesi düzeltilenektir. Bu düzeltme, vergi aslında 25.000 YTL'na ve vergi cezasında ise; 2.850 YTL' na düşme şeklinde olmaktadır. Vergi aslı ve ceza bir arada değerlendirildiğinde; $(25.000+11.875+2.850)=42.575$ YTL genel toplama ulaşılmaktadır. Hesaplamalar sonrasında ortaya çıkan yeni kesin borç riskimiz 42.575 YTL'dir. Uzlaşma ile sağlanan vergi-ceza borç değerindeki $(57.000- 42.575)=14.425$ YTL'lik azalmayı muhasebeleştirmek gerekecektir. Düzeltme muhasebe maddesi ise aşağıdaki gibidir;

15.12.2007	
379.Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı	14.425
379.03. 2005 Yılı Kurumlar Vergisi ve cezada risk düzeltmesi	
654. Karşılık Giderleri Hesabı	14.425
654.03.Uzlaşılan 2005 yılı Kurumlar Vergisi ve cezada gider düzeltmesi	
□□□	

Yukarıdaki düzeltme, muhasebeye iki aşamada da yansıtılabilecektir. İlk aşamada 14.11.2007 tarihli yevmiye maddesi ters kayıtla iptal edilip ardından uzlaşılan kesin borç rakamına(42.575 YTL) göre karşılık giderleri muhasebe kaydı yapılacaktır.

Bu karşılık Kurumlar Vergisi yasasına göre kanunen kabul edilmeyen gider özelliğindedir ve 31.12.2007 bilanço günü itibariyle önce kanunen kabul edilmeyen giderlere aktarılması ve ardından izleyen yılın ilk günlerinde ortaklara yansıtılması gerekecektir (5520 Say. Kan.Mad.11 d). İzleyen 2008 yılı içinde 42.575 YTL ödendikçe, kasa ve ya banka hesapları devreye sokulacaktır. 654.Karşılık Giderleri hesabının 2007 yılı sonunda kapatılması ve takiben ortaklara aktarılması ve ödemenin yapılması ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

31.12.2007	
689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabı	42.575
689.03.Kanunen kabul edilmeyen giderler	
654.Karşılık Giderleri Hesabı	42.575
654.03.Salınan 2005 yılı Kurumlar Vergisi ve cezanın ilgili hesaba kaydı ile kapatılması	

Ayşe Necef YERELİ

III

01.01.2008

131. Ortaklardan Alacaklar Hesabı	42.575
Ortak A- 21.287,5	
Ortak B- 21.287,5	
689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabı	42.575
689.03.Kanunen kabul edilmeyen giderler	
Geçmiş yıl giderinin kapatılması	

III

15.01.2008

100- 102(Kasa-Banka Hesabı)	42.575
131. Ortaklardan Alacaklar Hesabı	42.575
Ortak A- 21.287,5	
Ortak B- 21.287,5	
2005 Yılı kurumlar vergisi ve cezasının idareye ödenmek üzere tahsili	

III

15.01.2008

379.Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	42.575
379.03.2007 yılı risk karşılığı	
100 - 102(Kasa-Banka Hesabı)	42.575

2005 Yılı kurumlar vergisi ve cezasının ödenmesi

III

Uzlaşma durumunda yapılacak muhasebe kayıtları yukarıda belirtilmiştir.2007 Yılı Ticari Bilançoda (ve Gelir Tablosunda) olağan dışı gider ve gider karşılığı biçiminde yer alacak 42.575 YTL tutarlı gider, Nisan/2008 ayında verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde mali kurum kazancının(matrahın) belirlenmesi sırasında matraha eklenecektir.

Uzlaşma görüşmelerin sonunda karşılaşılabilecek ikinci durum, uzlaşmanın sağlanamaması durumu olacaktır. Bu durumda olay yargıya taşınabilmektedir. Yargılama süreci sonundaki duruma göre farklı muhasebeleştirme yapılacaktır.

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜREÇLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UZLAŞMA KOMİSYONLARININ
FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yargı sonuçlanıncaya kadar ilk yaptığımız karşılık ayırma maddesinin yıl sonlarında değiştirilmesi de mümkün olabilecektir.

Şöyle ki; Olayın yargı'da bulunduğu süre için beklentimiz tarhiyatın tadilen(değiştirilmek suretiyle) tasdiği ya da tarhiyatın reddi biçiminde ise ayrılan karşılık maddesini mevcut değerleri ile korumak muhasebenin ihtiyatlılık ilkesine uygun olacaktır. Eğer davanın kaybedilme riski yüksek ise(ki bu durumla karşılaşmak için uzlaşma ve 376.ncı madde imkanının kullanılmamış veya reddetmiş olunması gerekir.) O zaman davanın devam ettiği yıllar boyunca yıl sonu itibariyle vergi asılları için gecikme faizi hesaplaması yaparak mevcut karşılığa ilave rakamlar kaydetmek tek düzen muhasebe için zorunlu olmaktadır. Netleşen rakamlar aşamasında ödenecek değerler kanunen kabul edilmeyen gider özelliği taşıyacaktır.

Mahkemenin kazanılma durumunda 654. Karşılık Giderleri, 644. Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına aktarılmaktadır. Ardından 644 no.lu hesap ise 379 no.lu hesapla kapatılacaktır.

Mahkemenin kaybedilmesi durumunda, ayırdığımız karşılıklar ödeme durumuna gelmiş borçlar olacaktır. Bununla beraber kesinleşen vergi borcu için gecikme faizi rakamları da netleşmiş olacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde muhasebeleştirme işlemlerine baktığımızda ise; tarhiyat sonrasında farklı olmadığını görmekteyiz. Tek fark; tarhiyat sonrasında kesinleşmeyi bekleyen bir vergi borç ve cezası söz konusu iken, tarhiyat öncesinde, ilk rakamlar üzerinden kesinleşecek rakamların uzlaşma komisyonu ile bir arada tespiti söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla henüz tarh edilmemiş vergi ve ceza rakamlarının mükellefe tebliğ edildiği andan itibaren; yine bir risk olayı söz konusu olduğundan karşılık ayırma kaydının yapılması gerekecektir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinde olduğu gibi, uzlaşma imkanı söz konusu ise, uzlaşma tutanağındaki sonuca göre gerekli düzeltmeler yapılacaktır. Eğer uzlaşma sağlanamadıysa yargı süreci doğacak ve yargıdaki oluşan duruma göre gerekli muhasebe işlemleri değişiklikler biçiminde devam ettirilecektir.

5. RAPORLARA VE RAKAMLARA DAYALI TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SONUÇLARI

5.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Aşağıda merkezi ve mahalli inceleme elemanlarının yaptığı tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları verilerek, sonuçlar hakkında genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Merkezi denetim elemanlarından, Gelirler Kontrolörleri ve Hesap Uzmanları inceleme kapsamına alınmıştır. Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı ve gerektiğinde

Ayşe Necef YERELİ

diğer bakanlık ve kuruluşların teftiş ihtiyacı için kurulu bulunan, 100'ü aşmayan mevcudu ile son yıllarda vergi incelemesinden büyük ölçüde kopmuş bulunan ve çalışmalarını daha çok teftiş ve soruşturmaya yönelik yürüten Maliye Müfettişlerinin, tarhiyat öncesi uzlaşma konuları çok kısıtlı olduğu için yaptığımız çalışma kapsamına alınmamıştır.

Merkezi denetim elemanlarından biri olan Hesap Uzmanlarının, 2002-2006 döneminde düzenledikleri, vergi inceleme raporlarına ilişkin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU) sonuçları aşağıdaki gibidir (Tablo:1).

Tablo 1: T.Ö.U. Rapor Sayılarına Göre Sonuçlar Tablosu (Hesap Uzmanları)

YILLAR	(I) TÖU Konu Rapor (Adet)	(II) TÖU İstenen Rapor (Adet)	(III) TÖU İsteme Oranı (%)	(IV) TÖU Sağlanan Rapor (Adet)	(IV/II) TÖU Oranı (%)	(IV/I) TÖU Oranı (%)
2002	1.206	525	44	373	71	31
2003	985	460	47	287	62	29
2004	2.200	1.471	67	1.343	91	61
2005	2.815	2.451	87	2.352	96	84
2006	5.064	2.218	44	2.087	94	41
TOPLAM	12.270	7.125	58	6.442	90	53

Kaynak: (T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı Hesap Uzmanları Kurulu; 2007).

Hesap Uzmanları Kurulu verilerine göre, 2002-2006 yıllarını içeren 5 yıllık dönemde, Hesap Uzmanları tarafından yapılan incelemelerle ilgili 100 raporun 58'i için tarhiyat öncesi uzlaşma istenmiş ve 12.270 adet tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusu yapılmış; 2002 yılında 1.206, 2003 yılında 985, 2004 yılında 2.200, 2005 yılında da 2.815 olan uzlaşma talebine konu dosya sayısı, 2006 yılında 5.064'e ulaşmıştır. Söz konusu dönemde, Hesap Uzmanlarının yaptığı incelemelerle ilgili tarhiyat öncesi 12 bin 270 uzlaşma talebinin, 6 bin 442'si olumlu sonuçlanmıştır. Uzlaşma oranı ise %90'dır.

2006 yılında devamlı inceleme yerleri ile turne yerlerinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşmaların rakamsal sonuçları da Tablo 2'de gösterildiği gibidir.

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜREÇLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UZLAŞMA KOMİSYONLARININ
FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tablo 2: 2006 Yılı TÖU Rakamsal Sonuçları Tablosu (YTL)
(Hesap Uzmanları)

Grup Ekip	TÖU Sağlanan Rapor	Uzlaşılan Vergi Tutarı	Uzlaşılan Ceza Tutarı	Gecikme Faizi Tutarı	Toplam
Ankara	142	6.669.681	585.650	2.200.995	9.456.326
İstanbul	592	21.348.621	1.730.055	7.045.045	30.123.721
İzmir	304	10.661.160	455.505	3.518.183	14.634.848
Ekipler	1.049	68.586.157	5.433.477	22.633.432	96.653.066
TOPLAM	2.087	107.265.619	8.204.687	35.397.654	150.867.960

Kaynak: (T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı Hesap Uzmanları Kurulu; 2007).

Merkezi Denetim Elemanlarından bir diğeri de Gelirler Kontrolörleridir. Gelirler Kontrolörleri Grup Başkanlıklarının 2002-2006 dönemi rapor sayılarına göre, tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları ise aşağıdaki tablo 3'de gösterildiği gibidir;

Tablo 3: T.Ö.U. Rapor Sayılarına Göre Sonuçlar Tablosu (Gelirler Kontrolörleri)

Yıllar	TÖU Konu Rapor (Adet)	TÖU Sağlanan Rapor (Adet)	Oran(%)
2002	431	356	% 82.6
2003	83	45	% 54.2
2004	322	273	% 84.7
2005	638	471	% 73.8
2006	1.941	1.574	% 81
Toplam	3.415	2.719	% 80

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı; 2004 ,2005, 2006).

Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre, 2002-2006 yıllarını içeren 5 yıllık dönemde, gelirler kontrolörleri tarafından yapılan incelemelerle ilgili, 3.415 adet tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusu yapılmış; 2002 yılında 431, 2003 yılında 83, 2004 yılında 322, 2005 yılında da 638 olan uzlaşma talebine konu dosya sayısı, 2006 yılında 1.941'e ulaşmıştır. Söz konusu dönemde, gelirler kontrolörlerinin yaptığı incelemelerle ilgili tarhiyat öncesi 3 bin 415 uzlaşma talebinin, 2 bin 719'ü olumlu sonuçlanmıştır. Uzlaşma oranı ise %80'dir.

Gelirler Kontrolörlerinin, 2005 yılında tamamladıkları 3 bin 943 vergi incelemesiyle ilgili olarak yaptıkları tarhiyat öncesi uzlaşmalar sonucunda Hazine'ye, vergi, ceza ve gecikme zammı dahil yaklaşık 650 milyon YTL gelir sağladıkları tespit edilmiştir (<http://www.finansanaliz.net> ekonomi, 7/11/2006).

Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre, Gelirler Kontrolörleri tarafından 2006 yılı içerisinde gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına göre; uzlaşmaya konu olan vergi 43.687.386,86 YTL'den, 26.572.606,41 YTL'ye çekilmiştir.

Ayşe Necef YERELİ

51.359.421,75 YTL olan uzlaşmaya konu ceza tutarı ise, 1.729.935,08 YTL'ye indirilmiştir.

Mahalli Denetim Elemanlarınca yapılan incelemelerle ilgili 2002-2006 dönemine ait, tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları rapor sayıları bazında aşağıda tablo 4'de(3) gösterilmektedir.

Tablo 4: T.Ö.U. Rapor Sayılarına Göre Sonuçlar Tablosu (Mahalli Denetim Elemanları)

Yıllar	TÖU Konu Rapor (Adet)	TÖU Sağlanan Rapor (Adet)	Oran (%)
2002	19.339	16.700	86
2003	10.020	8.536	85
2004	9.624	8.665	90
2005	15.745	14.465	92
2006	21.434	18.238	85
Toplam	76.162	66.604	87.45

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı; 2006).

Gelirler Genel Müdürlüğü verilerine göre, 2002-2006 yıllarını içeren 5 yıllık dönemde, mahalli denetim elemanlarınca yapılan incelemelerle ilgili, 76.162 adet tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusu yapılmış; 2002 yılında 19 bin 339, 2003 yılında 10 bin 020, 2004 yılında da 9 bin 624, 2005 yılında da 15 bin 745 olan uzlaşma talebine konu dosya sayısı, 2006 yılında 21 bin 434'e ulaşmıştır. Söz konusu dönemde, mahalli denetim elemanlarınca yapılan incelemelerle ilgili tarhiyat öncesi 76 bin 162 uzlaşma talebinin 66 bin 604'ü olumlu sonuçlanmıştır. Uzlaşma oranı ise, %87.45'dir.

Mahalli Denetim Elemanlarınca yapılan incelemeler sonucunda, 2006 yılı verilerine bakıldığında; uzlaşma sonrası vergi miktarının 51.785.512,00 YTL ve uzlaşma sonrası ceza miktarının ise, 1.699.242,00 YTL olarak tespit edilmiştir.

5.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

2000-2006 Dönemleri itibari ile Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya (T.S.U) konu olan ve uzlaşma sağlanan rapor sayıları ile uzlaşılan vergi tutarları(merkezi uzlaşmalar ve devamlı inceleme yerlerindeki il uzlaşma komisyonları tarafından yapılan uzlaşmalar) aşağıda Tablo 5'de gösterilmektedir.

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜREÇLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UZLAŞMA KOMİSYONLARININ
FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tablo: 5 T.S.U'nın Rapor Sayılarına ve Uzlaşılan Vergi Tutarlarına Göre Sonuçları Tablosu

YILLAR	TSU Konu Rapor (Adet)	TSU Sağlanan Rapor (Adet)	Oran (%)	Uzlaşılan Vergi Tutarı
2002	102.086	92.155	90	67.428.260.616.000 TL
2003	57.110	45.623	80	20.515.066.079.950 TL
2004	111.880	102.512	92	189.194.947.249.000TL
2005	154.627	143.301	93	109.437.792,22 YTL
2006	124.101	114.070	92	102.010.089 YTL
Toplam	549.804	497.661	90.5	

Kaynak: ([http:// www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyet_raporlari](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyet_raporlari); 2004,2005, 2006).

Gelirler Genel Müdürlüğü verilerine göre; 2002-2006 arası dönemde, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarında uzlaşmaya konu olan dosya sayısı 549 bin 804 olarak belirlenmiş olup, 2002 yılında 102 bin 086, 2003 yılında 57 bin 110, 2004 yılında 111 bin 880, 2005 yılında 154 bin 627, 2006 yılında da 124 bin 101 olarak gerçekleşmiştir. Toplam 549 bin 804 adet dosyanın, 497 bin 661'i üzerinden uzlaşmaya varılmış, dolayısıyla uzlaşma oranı, toplam yüzde 90.5 olarak tespit edilmiştir.

6. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

İki amaçtan yola çıkarak hazırlanan çalışmamızın ilk amacı, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma sürecine muhasebe işlerliği kazandırmak, ikincisi ise uzlaşma komisyonlarının faaliyetlerini değerlendirmek idi.

Öncelikle ilk amaç doğrultusunda değerlendirmemizi yaptığımızda; inceleme geçirip, tarhiyat öncesi ve ya sonrası uzlaşma talebinde bulunan mükelleflerin inceleme sonuçlarına göre idareye borçlanma riski söz konusu olacağı bir gerçektir. Bu oluşum mali bünyedeki bir değişikliğin ifadesidir. Bununla beraber ihtiyatlılık kavramı gereği; ki bu kavram muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği riskleri göz önüne alması gerekliliğini ifade etmektedir. Bu nedenle borç rakamlarının muhasebeye yansıtılması gerekmektedir. Bu yansıtma karşılık giderleri ayırma biçiminde gerçekleşmektedir. Bilanço günü itibari ile de kanunen kabul edilmeyen giderlere taşınarak düzeltme yapılması gerekmektedir. Mükelleflerin, borçlarını takip etmeleri ve zamanı geldiğinde ödeyebilecekleri kaynağa sahip olmaları açısından, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma süreçlerine muhasebe işlerliği kazandırıp, sürecin gerektirdiği muhasebe kayıtlarına kendi kayıtları içersinde yer vermeleri uygun olacaktır.

İkinci amaç doğrultusunda, değerlendirmeyi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükellef sayıları ve incelenen mükellef sayılarından yola çıkarak beyannameli mükelleflerde inceleme yüzdelerine ulaşarak yapar isek incelemenin daha

Ayşe Necef YERELİ

sağlıklı olacağı kanısındayız. Bu yüzden, son 5 yıla ait(2002-2006) inceleme yüzdelerinin hesaplanması için gerekli olan söz konusu yıllara ait beyannameli mükellef sayıları ve incelenen mükellef sayıları ile inceleme yüzdesinin hesaplanması Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6:(2002-2006) Dönemlerine Ait İnceleme Yüzdesi Sonuçları

Yıl	(I) Gelir Vergisi Mükellef Sayıları	(II) Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları	(III) K.V+G.V Toplam (I+II)	(IV) İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Yüzdesi(%) (IV/III)
2002	1.729.260	585.981	2.315.241	113.224	4.9
2003	1.735.722	605.020	2.340.742	68.251	2.91
2004	1.774.568	632.093	2.406.661	153.881	6.39
2005	1.691.499	593.166	2.284.665	104.578	4.58
2006	1.712.719	608.981	2.321.700	110.442	4.75

Kaynak: ([http:// www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyet raporları](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyet_raporlari); 2006).

Yukarıdaki verilere göre, beyannameli mükelleflerde inceleme yüzdesinin % 2 ile % 6 arasında değiştiği anlaşılmaktadır. Yıllardır yapılan çalışmalar sonucu; Türkiye'de genelde % 3 seviyesinde gerçekleşen bu oranın, 2002-2006 yılları arasında da düşük bir seviyede olduğu gözlenmektedir. Özellikle Türkiye gibi otokontrolsüz vergi sistemi olan bir ülkede inceleme yüzdesi önem kazanmaktadır. Her bir mükellefin en azında 5 yılda bir inceleneceğini düşünmesi gerekliliği varsayımından yola çıkarsak, bu yüzdenin %10-%20 arası olması gerekeceği savunulabilir.% 2 ile % 6 arası düşük bir inceleme yüzdesine sahip ülkemizde vergide yaratılan uyumsuzluk (anlaşmazlık) rakamları ve uzlaşma rakamları önem kazanmaktadır.

Öncelikle Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ile ilgili; son 6 yıllık veriler incelendiğinde; Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde; Merkezi uzlaşma komisyonlarından, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri ile mahalli uzlaşma komisyonlarının özellikle son yıllarda artan dosya sayısı ile doğru orantılı artış gösteren başarısını görmekteyiz. Hesap uzmanları için değerlendirme yapıldığında düzenlenen; uzlaşmaya konu her 100 raporun 90'ında uzlaşma gerçekleşmektedir. Gelirler Kontrolörleri çalışmalarında uzlaşılan dosya sayısı açısından bakıldığında ortalama her 100 rapordan 80'inde uzlaşıldığı görülmektedir. Mahalli Uzlaşma Komisyonları için bakıldığında da; % 87 uzlaşma oranı ile aynı başarı söz konusudur. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları % 90.5 uzlaşma oranı ile bu başarıyı desteklemektedir. Bununla beraber, dosya sayılarındaki artışla doğru orantılı olarak, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarındaki artışı da sonuçlardan görebilmekteyiz. Sadece 2006 yılı için, 196.663.747 YTL'lik vergi için il ve merkezi uzlaşma aşamalarında T.S.U istenmiş ve T.S.U sonucunda toplam 102.010.089YTL'lik vergi ve 17.435.353YTL'lik ceza kesinleşmiştir. Diğer taraftan raporlarda istenen vergi ve cezalara ilişkin olarak tarhiyat öncesi uzlaşma merkezi, mahalli ve bölgesel

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜREÇLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UZLAŞMA KOMİSYONLARININ
FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

uzlaşma aşamalarında 133.833.225,41 YTL'lik vergi ve 9.934.622,08 YTL'lik ceza kesinleşmiştir. Sonuç olarak 2006 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre; düzenlenen raporlara ilişkin olarak yapılan uzlaşmalar sonucu tahsil edilecek toplam tutar(vergi+ceza) 316.698.043,49 YTL olmuştur.

Yaptığımız çalışma sonucunda, oransal olarak resmi bir netleşmiş bilgi olmamakla birlikte, vergilerle ilgili uyuşmazlıkların büyük bir kısmı uzlaşma yoluyla idare aşamasında çözümlenmektedir. İdari aşamada çözümlenemeyen ihtilaflar ise dava konusu yapılmaktadır. Yukarıda tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma komisyonlarının sevindirici başarılarının devamını görmek üzere, vergi ihtilaflarının sonuçlarını araştırırken bazı ilginç veriler karşımıza çıktı; Merkezi uzlaşma komisyonlarının faaliyet sonuçlarını değerlendirmek için komisyondan geçmeyip yargıya intikal eden raporların durumunu incelediğimizde; örneğin; Hesap Uzmanlarınca düzenlenen raporların kesinleşme durumuna bakıldığında, Gelir İdaresi Başkanlığından otomasyona geçen vergi dairelerinin 2006 yılı itibarıyla alınan verilerine göre, 1999-2005 yıllarında Hesap Uzmanlarınca düzenlenen 12.754 adet raporun 1.365 adedi (yaklaşık % 11'i) yargıya intikal etmiştir. Yargıya intikal eden ve hakkında bilgi edinilen 1.070 adet rapora ilişkin davanın yaklaşık % 50'si vergi mahkemesince ret edilmiş kalan kısmı ise tamamen veya kısmen kabul edilmiştir. Hakkında bilgi edilemeyen raporlarda devreye sokulduğunda bu oranın % 70'lere çıkacağı bir gerçektir. Yine Gelir İdaresi Başkanlığından alınan verilere göre son yıllarda Gelirler Kontrolörlerinin inceleme raporlarının ortalama %70'i ve Vergi Denetmenleri'nin inceleme raporlarının ortalama %80'ni maliye'nin aleyhine sonuçlanmakta, yani kaybedilmektedir. Bu sonuç ihtilaflı dosyaların büyük bir kısmının devlet tarafından kaybedildiğini göstermektedir. Anlaşmazlıklarda idare aleyhine verilen yargı kararlarının yüksekliği uzlaşma rakamlarının önemini artırmaktadır. Anlaşmazlık rakamlarının aşağıya çekilmesi ve uzlaşma rakamlarının yukarıya çekilmesi hem idare hem de mükellef açısından istenen sonuç değerleri olacaktır. Uzlaşma sonucunda İdare, vergi alacağının gecikme ve değişik yargı kararları nedeniyle değer kaybına uğramaması ve şüpheli alacak haline dönüşmemesi için, yargıya yansıtılan rapor sayısını en aza indirgeyerek, mükelleflerle uzlaşma yoluna gitmelidir. Böylece mükellefler de değişik yargı organlarında uğraşmak zorunda kalmayıp, gereksiz masraftan kurtulup, borçlu olmanın ağır yükünü omuzlarından atmış olacaklardır.

SON NOTLAR

(1)Kaçakçılık fiiline bağlı (V.U.K 344.maddesi gereği) vergi tarh ve cezalarına ilişkin uzlaşma söz konusu değildir.

(2)Gecikme Zammı; vadesinde ödenmeyen kamu alacağına geciktirilen ödeme süresinde hesaplanan faizdir (6183 Say. Kan.Mad.51) .

Ayşe Necef YERELİ

(3)Gelirler Bölge Müdürlüklerinde ve bölge müdürlüklerine bağlı illerde, il vergi denetmenliği birimlerinde oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu çalışmaları sonuçları da bu tabloda yer almaktadır

KAYNAKLAR

DURGUT F. (2007),www.huseyinust.com, Vergi ve Cezalarda Uzlaşma, (05.10.2007)

Gelir İdaresi Başkanlığı(2006),www.gib.gov.tr.,“Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”,Yayın No:22.

Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, F a a l i y e t R a p o r l a r ı, 2002,2003,2004,2005, 2006.

GÜÇLÜ S.(2007): “Uzlaşmanın Amacı ve Cezada İndirimden Farkı”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, 229:27-39.

Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, TÜRMOB yayınları-234.

SERİM N.(2006): “Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, 214:97-111.

T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, 2006 Yılı Faaliyet Raporu, Mart 2007, Ankara.

YILDIRIM, A.(2007): “Tarhiyat Öncesi veya Sonrası Uzlaşma”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, 225:44-48.

YÖRÜKOĞLU, A.(2006), www.muhasabetr.com/makaleler/, Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, (23.11.2006).