

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA

Yüksek Lisans Tezi

ONUR SEZER

İstanbul, 2015

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA

Yüksek Lisans Tezi

ONUR SEZER

Danışman: DOÇ.DR. ERKAN AYDIN

İstanbul, 2015



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS
öğrencisi ONUR SEZER'nın TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA UZLAŞMA adlı tez çalışması,
Enstitümüz Yönetim Kurulunun 23.06.2015 tarih ve 2015-22 sayılı kararıyla oluşturulan jüri
tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 29 / 06 / 2015

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Doç. Dr. ERKAN AYDIN	
2.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. EZHAN DOĞRUSÖZ	
3.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. GÜLŞEN GEDİK	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Onur SEZER
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Erkan AYDIN
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans - Haziran 2015
Anahtar Kelimeler	: Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA

Kamu hizmetlerini yürütmek için devletin gelire ihtiyacı vardır. Vergiler, kuşkusuz devletin en önemli gelir kaynağını meydana getirmektedir. Devlet mümkün olan en fazla vergi gelirine ulaşmayı hedeflemektedir. Mükellefler ise mümkün olduğu kadar vergilerden kaçmak istemektedirler. Bu nedenle devlet ile mükellefler arasında vergi uyuşmazlıkları çıkmaktadır. Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözümü bağlamında, yargısal yol ve idari çözüm yolları bulunmaktadır. Uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından birini teşkil etmektedir. Bu çalışmada, vergi uyuşmazlıklarının çözümü bağlamında uzlaşma kurumunun Türkiye'deki yapısı incelenmiş, uygulamadaki durumu değerlendirilerek çeşitli çözüm önerileri sunulmuştur.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Onur SEZER
Field : Public Finance
Programme : Financial Law
Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Erkan AYDIN
Degree Awarded and Date : Master - June 2015
Keywords : Reconciliation, Conciliation After Assessment, Conciliation
Before Assessment

ABSTRACT

RECONCILIATION IN TURKISH TAX LAW

The government needs income to carry out the public services. Taxes are absolutely the most important income source of the government. The government aims to reach the greatest possible tax income. But taxpayers are willing to escape from taxes as possible. Therefore this situation has caused tax dispute between taxpayers and government. Judicial methods and administrative settlement methods are the methods to solve the tax disputes in Turkish Tax Law. The institution of conciliation is one of the administrative settlement method to solve the tax disputes. In this study, reconciliation establishment on tax disputes solution in Turkey is searched, implementation status is evaluated and some advices are given.

ÖNSÖZ

Devletler, kamusal görevlerini ifa edebilmeleri açısından gelire ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bağlamda vergilerden elde edilen gelirler, hiç kuşkusuz en önemli gelir unsurunu teşkil etmektedir. Vergilendirme sürecinin taraflarından devlet, en fazla vergi gelirine sahip olmayı hedeflerken; mükellefler ise hukuk kuralları dahilinde en az vergiyi ödemeyi hedefleyeceklerdir. Söz konusu taraflar arasındaki menfaat çatışması, vergi uyuşmazlıklarının doğmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümü bağlamında, yargısal yol ve idari çözüm yolları olmak üzere iki çözüm yolu bulunmaktadır. Bu çalışmada Türk Vergi Hukuku’nda, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yöntemlerinden birini teşkil eden uzlaşma kurumunun yapısı anlatılmış ve çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Tezin oluşumu ve tamamlanması aşamasındaki görüş ve yardımlarından dolayı başta tez danışmanım Doç. Dr. Erkan AYDIN’a, ayrıca görüş ve önerileriyle tezime katkı sağlayan Yar. Doç. Dr. M. Ezhan DOĞRUSÖZ’e ve Yar. Doç. Dr. Gülşen GEDİK’e teşekkürleri bir borç bilirim. Ayrıca tez yazım sürecinde manevi desteklerini esirgemeyen annem Sevda SEZER’e ve kardeşim Ozan SEZER’e teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere faydalı olmasını dilerim.

İstanbul, 2015

Onur SEZER

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMUNA GENEL BAKIŞ

1.1. UZLAŞMA KURUMUNUN TANIMI.....	3
1.2. UZLAŞMA KURUMUNUN AMACI.....	4
1.3. UZLAŞMA KURUMUNUN KAPSAMI	6
1.4. UZLAŞMA KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ	7
1.4.1. İdari İşlem Görüşü	8
1.4.2. İdari Sözleşme Görüşü.....	9
1.4.3. Sulh Sözleşmesi Görüşü	9
1.4.4. Ön ödeme Görüşü	10
1.4.5. Uzlaşma Kurumunun Sui Generis Yapısı.....	11
1.5. UZLAŞMA KURUMUNUN TARİHİ GELİŞİMİ	12
1.5.1. 205 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler	12
1.5.2. 485 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler	12
1.5.3. 2365 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler	13
1.5.4. 3239 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler	13
1.5.5. 4008 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler	14
1.5.6. 4369 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Değişiklikler	15
1.5.7. 4444 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler	18
1.5.8. 5736 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler	20

1.5.9. 6111 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler	21
1.6. ABD VE SEÇİLMİŞ AVRUPA ÜLKELERİ UYGULAMASINDA UZLAŞMA KURUMU	22
1.6.1.ABD’de Uzlaşma Kurumu	23
1.6.2. Bazı Avrupa Ülkelerinde Uzlaşma Kurumu	26
1.6.2.1. İngiltere’de Uzlaşma Kurumu	26
1.6.2.2. Almanya’da Uzlaşma Kurumu	27
1.6.2.3. Fransa’da Uzlaşma Kurumu	29

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

2.1. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KONUSU	31
2.1.1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu.....	31
2.1.2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu	33
2.1.3. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu	34
2.1.4. Miktar Olarak Uzlaşmanın Konusu	35
2.1.5. Uzlaşma Konusu Dışında Kalan Vergi ve Cezalar.....	35
2.2. UZLAŞMANIN SAĞLANABİLME KOŞULLARI	37
2.2.1. Vergi Ziyai Bakımından Kanun Metnine Yeterince Nüfuz Edememe.....	37
2.2.2. Vergi Ziyainın Yanılma Halinden Kaynaklanması	38
2.2.3. Tarhiyatta Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Hataları İle Bunun Dışında Her Türlü Maddi Hata Bulunması	39
2.2.4. Yargı Kararları ile İdarenin İhtilaf Konusu Olayda Görüş Farklılıklarının Olması ...	40
2.3. UZLAŞMA KOMİSYONLARI.....	41
2.3.1. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili	41
2.3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	41
2.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	42
2.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	42
2.3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	42
2.3.1.5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu.....	43
2.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri	43
2.3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanma ve Karar Yeter Sayısı	46
2.4. UZLAŞMA SÜRECİ	47

2.4.1. Uzlaşma Talebi	47
2.4.2. Kısmi Uzlaşma Talebi	48
2.4.3. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi.....	49
2.4.4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi.....	50
2.4.4.1. Ön İncelemenin Konusu	50
2.4.4.2. Ön İncelemenin Sonucu	51
2.4.5. Uzlaşma Görüşmesi Süreci.....	52
2.4.5.1. Uzlaşma Görüşmesine Çağrı ve Çağrı Yöntemi	52
2.4.5.2. Uzlaşma Görüşmesine Çağrının Sonuçları	53
2.4.5.2.1. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya İcabet Etmemesi	54
2.4.5.2.2. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya İcabet Etmesi	55
2.4.5.2.2.1. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Sayılması.....	56
2.4.5.2.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması	56
2.4.5.2.2.3. Uzlaşmanın Vaki Olması.....	57
2.4.6. Komisyon Tarafından Tutanak Tanzim Edilmesi	58
2.5. UZLAŞMANIN TEMİN EDİLEMEMİŞ SAYILMASININ VE VAKİ OLMAMASININ SONUÇLARI.....	59
2.5.1. Uzlaşma Hakkı Açısından Sonuçları	59
2.5.2. Dava Hakkı Açısından Sonuçları	59
2.5.3. İndirim Hakkı Açısından Sonuçları	60
2.5.4. Uzlaşma Sağlanamayan Vergi Aslı ve Vergi Cezasının Ödenmesi	61
2.6. UZLAŞMAYA VARILMASININ SONUÇLARI	61
2.6.1. Uzlaşmanın Kesinliği Açısından Sonuçları	61
2.6.2. Tarafların Dava Hakkı Açısından Sonuçları	62
2.6.3. Vergi Dairesinin İnceleme Yetkisi Açısından Sonuçları.....	63
2.6.4. İndirim Hakkı Açısından Sonuçları	64
2.7. UZLAŞMA SAĞLANAN VERGİ ASLI VE CEZASININ ÖDENMESİ	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

3.1. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KONUSU	66
3.1.1. Yetkili Vergi Dairesi Bakımından Uzlaşmanın Konusu	66
3.1.2. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu.....	67

3.1.3. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu	68
3.1.4. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu	68
3.1.5. Miktar Bakımından Uzlaşmanın Konusu	70
3.2. UZLAŞMANIN SAĞLANABİLME KOŞULLARI	70
3.3. UZLAŞMA KOMİSYONLARI.....	70
3.3.1. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili	71
3.3.1.1. Vergi Müfettişleri Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinde Komisyonun Teşkili	71
3.3.1.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlar Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinde Komisyonun Teşkili.....	73
3.3.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili	74
3.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanma ve Karar Yeter Sayıları.....	74
3.4. UZLAŞMA SÜRECİ	74
3.4.1. Uzlaşma Talebi	74
3.4.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi.....	76
3.4.3. Uzlaşma Talebinden Vazgeçilmesi	77
3.4.4. Uzlaşma Görüşmesi Süreci.....	78
3.4.4.1. Uzlaşma Görüşmesine Çağrı ve Çağrı Yöntemi	79
3.4.4.2. Uzlaşma Görüşmesine Çağrının Sonuçları	80
3.4.4.2.1. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya İcabet Etmemesi	80
3.4.4.2.2. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya İcabet Etmesi	83
3.4.4.2.2.1. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Sayılması.....	83
3.4.4.2.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması	84
3.4.4.2.2.3. Uzlaşmanın Vaki Olması.....	85
3.4.5. Komisyon Tarafından Tutanak Tanzim Edilmesi	86
3.5. UZLAŞMANIN TEMİN EDİLEMEMESİNİN VE UZLAŞMAYA VARILAMAMASININ SONUÇLARI	87
3.6. UZLAŞMAYA VARILMASININ SONUÇLARI	88
3.6.1. Vergi Dairesinin İşlemleri Açısından Sonuçları.....	88
3.6.2. Dava ve İdari Başvuru Hakkı Açısından Sonuçları.....	89
3.6.3. İndirim Hakkı Açısından Sonuçları	90
3.7. UZLAŞMA SAĞLANAN VERGİ ASLI VE CEZASININ ÖDENMESİ	90
SONUÇ.....	92
KAYNAKÇA	99

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ASMMO	Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
C.	Cilt
DİBKK	Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı
E.T	Erişim Tarihi
geç.	Geçici
İİBFD	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
md.	Madde
mük.	Mükerrer
No.	Numara
RCP	Reasonable Collection Potential
s.	Sayfa
S.	Sayı
ss.	Sayfa Sayısı
TÖUY	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
UY	Uzlaşma Yönetmeliği
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
VUKGT	Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

GİRİŞ

Kamu hizmetlerini yerine getirme görevini üstlenmiş olan devlet tüzel kişiliği, söz konusu görevini ifa edebilmesi açısından gelire ihtiyaç duymaktadır. Bu bağlamda devlet; vergi, resim, harç, şerefiye, parafiskal gelir ve borçlanma gibi kamusal gelirler elde etmektedir. Devletin kamusal gelirleri arasında en fazla paya sahip gelir unsuru, hiç kuşkusuz vergilerden elde edilenlerdir. Dolayısıyla tarihi süreçte devlet tüzel kişiliğinin oluşmasıyla parlamentolara verilen ilk yetkilerden biri, devletin vergi salma ve toplama keyfiyeti ile zorunluluğu olmuştur.

Kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla devlet tarafından, kişi veya kuruluşlardan siyasi cebir altında ve karşılıksız olarak alınan parasal tutar olarak tanımlanabilecek verginin; bir tarafında vergi idaresi olan devlet, diğer tarafında ise vergi mükellefi olan kişi veya kurumlar bulunmaktadır. Vergilendirme sürecinde vergi idaresi, en az maliyetle en yüksek vergi gelirene sahip olmayı hedeflerken; vergi mükellefi de en az vergi yüküne sahip olmayı hedefleyecektir. Devletin değişen siyasi ve sosyo-ekonomik yapısı ile sık değişen ve karmaşık bir yapıya sahip olan vergi mevzuatının mevcudiyeti, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında oluşacak vergi uyuşmazlıklarını kaçınılmaz kılmaktadır.

Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında ortaya çıkan vergilendirme sürecine ilişkin anlaşmazlık olarak tanımlayabileceğimiz vergi uyuşmazlığının çözümünde; idari ve yargısal olmak üzere iki çözüm süreci bulunmaktadır¹. Taraflar arasında çekişmeye dayalı bir çözüm süreci olan yargısal süreçte vergi uyuşmazlıkları, bağımsız yargı organları (vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay) nezdinde çözümlenmektedir. Barışçıl çözüm yöntemleri olarak nitelendirilmesi mümkün olan idari süreçte vergi uyuşmazlıkları ise; vergi hatalarında düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma kurumlarından hareketle çözümlenmektedir.

"Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma" başlıklı bu çalışmamızın konusunu, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yöntemlerinden biri olan uzlaşma kurumu teşkil etmektedir. Bu bağlamda, uzlaşma kurumunun niteliği ve tarihi süreci ile tarhiyat sonrası ve tarhiyat

¹ Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 12. Basım, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 56.

öncesi uzlaşma kurumlarının incelenmesi çalışmamızın sınırını teşkil etmektedir. Türkiye’de sık değişen, karmaşık olan ve teknik açıdan anlaşılması güç vergi mevzuatının mevcudiyeti, güncel olan uzlaşma kurumuna ait vergi mevzuatı ve yargı kararları ile doktrin tarafından ifade edilen görüşlerin ortaya konulmak istenmesi ve uzlaşma kurumunun olumlu ve olumsuz yanlarının ortaya konularak uygulamada aksayan yönlerinin belirlenmesi ve çözüm önerileri sunulması çalışmamızın yapılma amacını oluşturmaktadır. Çalışmamızda; vergi mevzuatı dahilinde uzlaşma kurumunun teorik yapısı ele alınmış, yargı kararları ve doktrindeki görüşlerin ortaya konulması suretiyle de tartışılmalı hususlara yer verilmiştir.

Çalışmamızın birinci bölümünde; uzlaşma kurumunun tanımı, yürürlüğe konulma amacı, kapsamı ve hukuki anlamda ifade ettiği nitelik ortaya konulmuştur. Ayrıca uzlaşma kurumunun, Türk vergi literatürüne dahil edildiği tarihten günümüze geçirmiş olduğu tarihi gelişim ortaya konularak kurumun geçirdiği evreler irdelenmiştir. Son olarak, Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) ve bazı Avrupa ülkelerinde, uzlaşma benzeri kurumların yapısı ve işleyiş süreci ortaya konulmuştur.

Çalışmamızın ikinci bölümünde; Türk vergi literatürüne kronolojik olarak dahil edilme önceliği ve mevzuat bağlamında daha genel ve kapsamlı kurallar içermesi nedeniyle, tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu inceleme konusu yapılmıştır. Bu bağlamda tarhiyat sonrası uzlaşmanın; konusu, sağlanabilme koşulları, komisyonlarının oluşumu, uzlaşma süreci, uzlaşmanın sağlanması, sağlanamaması ve temin edilememesinin sonuçları ile uzlaşılan vergi aslı ve cezasının ödenmesi inceleme konusu yapılmıştır.

Çalışmamızın üçüncü ve son bölümünde ise, tarhiyat öncesi uzlaşma inceleme konusu yapılmıştır. Bu bağlamda tarhiyat öncesi uzlaşmanın; konusu, sağlanabilme koşulları, komisyonlarının oluşumu, uzlaşma süreci, uzlaşmanın sağlanması, sağlanamaması ve temin edilememesinin sonuçları ile uzlaşılan vergi aslı ve cezasının ödenmesi inceleme konusu yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMUNA GENEL BAKIŞ

1.1. UZLAŞMA KURUMUNUN TANIMI

Uzlaşma kelime anlamı olarak; uzlaşmak durumu, uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, konsensüs anlamlarını taşımaktadır. Uzlaşmanın cümle olarak taşıdığı anlam ise; karşıtlar arasındaki anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması yoluyla birlik sağlama, uygulanacak işlerde tartışma yoluyla bir bütünlük ve birliğe varmadır².

Uzlaşma kurumunun, literatüre dahil olan yazarlar ve idari yargı organı olan Danıştay tarafından farklı şekillerde tanımları yapılmıştır. Candan'ın yapmış olduğu tanım uyarınca uzlaşma; vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu olan vergi yükümlüsü veya ceza muhatabının, aralarında doğmuş ya da doğması muhtemel uyuşmazlığı karşılıklı ödünler vermek suretiyle mutabakata vardırımlarıdır³. Kırbaş'a göre uzlaşma; vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesidir⁴. Dura'ya göre uzlaşma ise; tarh edilecek veya tahakkuk ettirilecek vergi aslı ile vergi cezası tutarının, kanunda belirtilen nedenler doğrultusunda yeniden belirlemeye yönelik olarak yapılan görüşmedir⁵.

Bir diğer tanım uyarınca uzlaşma ise; tarhiyatta Vergi Usul Kanunu'nda⁶ (VUK) yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hatanın bulunması, tarhiyatta yanılma halinin vuku bulduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından ileri sürülmesi, vergi ziyana sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten kaynaklandığının ileri sürülmesi, müphem yoruma açık olan hususlarda mükelleflerin veya cezaya muhatap olanların yanılmış bulunmaları, tarhiyat veya ceza kesmeyi gerektiren sebepler hakkında idari yargı organları veya Maliye Bakanlığı tarafından benzer olaylarda başka yönden mütalaa verilmiş olması hallerinde re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi

² Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, "uzlaşma", <http://www.tdk.gov.tr> (11 Ekim 2014).

³ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Basım, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 260.

⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1988, s. 176.

⁵ İsmail Hakkı Dura, "Uzlaşma Nedir?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.253 (Ekim 2009), s. 48.

⁶ **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarih ve 10704 sayılı, 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazeteler'de yayımlanmıştır.

cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idare ile mükellef veya ceza muhataplarının uzlaşmaya varmasıdır⁷.

İdari yargı organı olan Danıştay tarafından verilen kararlarda, uzlaşmanın farklı unsurlarına vurgu yapılan çeşitli uzlaşma tanımları yapılmıştır. Fakat Danıştay'ın uzlaşma hususunda gerekli gördüğü unsurları içeren tanımında uzlaşma; vergilemeden kaynaklanan, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların barışçıl yollarla taraflar arasında mutabakat sağlanması suretiyle giderilmesi olarak tanımlamıştır⁸.

1.2. UZLAŞMA KURUMUNUN AMACI

Uzlaşma kurumu, 1961 tarih ve 213 sayılı VUK'a, 1963 tarih ve 205 sayılı Kanun⁹ madde (md) 22 ile eklenen ek md 1-10 vasıtasıyla Türk Vergi Hukuku'na dahil edilmiştir¹⁰. 205 sayılı Kanun'un gerekçesinde uzlaşmanın getirilme amaçları; vergi uyuşmazlıklarının hızla çözülmesi, mükelleflerin hukuki güvenliklerinin sağlanması, kamu alacağının mümkün oldukça hızlı tahsilinin sağlanması ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması (usul ekonomisi¹¹) olarak belirtilmiştir¹². Daha sonra bu gerekçelere doktrin ve içtihatlar aracılığıyla; uzlaşmanın hukuki barışa hizmet etmesi, zamanla kamu alacağının değer kaybına uğramadan hazineye intikalinin sağlanması ve mükellefin yargı yolu nedeniyle emek ve gider kaybına uğramasına engel olunması gibi amaçlar eklenmiştir¹³.

Uzlaşmanın kabulünde izlenen temel amaç, uyuşmazlıkların kısa sürede çözüme kavuşturulması suretiyle vergi alacağının hazineye intikal süresini kısaltmaktır. Eski Türk vergi yargısı sisteminde uyuşmazlıkların kesin çözüme ulaştırılması süreci, ortalama beş altı yıla tekabül etmekteydi. Yargı kararı neticesinde miktarı değişebilecek bir vergiyi ödemektense belli sınırlar dahilinde tespit edilen bir miktarı ödemek, yükümlü veya ceza

⁷ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 9.Basım, Ankara: Yetkin Yayınları, 2005, s.1282.

⁸ **DİBK**, 23.10.1986, E. 1986/2, K. 1986/2; **Danıştay 4.D.**, 25.11.1998, E. 1997/4651, K. 1998/4546; **Danıştay 4.D.**, 22.06.1998, E. 1998/93, K. 1998/2768 <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (20.10.2014).

⁹ **213 Sayılı Vergi Usul Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümlerin Eklenmesi Hakkında Kanun**, 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ Candan, s. 261.

¹¹ Davaların maddi gerçekliğe uygun olarak, çabuk, ucuz, basit, her türlü bürokratik engelden uzak ve adil (bütün tarafları tatmin eden) bir yargılama sonucunda çözümlenmesi kuralı. (Ejder Yılmaz, s. 1278).

¹² Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (İİBFD)**, Cilt.25, Sayı.2 (2008), s. 310.

¹³ Yavaşlar, s. 310-311.

muhabatı tarafından da bazen daha avantajlı olmaktadır¹⁴. Ayrıca, dava yoluna gidilmesi neticesinde davanın idare aleyhine sonuçlanma oranı %95'lere ulaşmaktadır¹⁵. Uyuşmazlıkların uzlaşma yolu ile çözümü, yargı organlarının iş yükünün azalması (usul ekonomisi) ve hazinenin vergi alacağına mümkün olduğu kadar kısa sürede kavuşması (vergi alacağının değer kaybının önlenmesi ve aşınmaya uğramaması) sebepleriyle gerekli barışçıl bir yol olmasını sağlamaktadır¹⁶.

Uzlaşma, idari işlemlere yükümlünün de katılmasını sağlayarak işlemlerin karşılıklı ödünler çerçevesinde en doğru şekilde çözümlenmesine katkı sağlamaktadır. Bu yapısı ile uzlaşma, uzun bir sürece dayalı olarak gelişen mükellef-idare ilişkisinin zedelenmeden devam etmesini sağlayan barışçıl bir diyalog yöntemidir. Ayrıca idari işlemin mükellef ve idare tarafından tekrar gözden geçirilmesini sağlamakta ve idarenin tek taraflı iradesinin tezahürü olan işlemlere mükellefin iradesinin de katılarak vergilemede gerçek durumun ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesinin gerçekleşmesine imkan tanımaktadır¹⁷. Vergi yükünün adaletli ve dengeli olarak saptanabilmesi için, yükümlülerin ödeme gücü ilkesine göre mali güçlerinin tespiti zorunluluk teşkil etmektedir¹⁸.

Uzlaşma, mükellefin yanında uzman kişilerin de uzlaşma görüşmelerine katılmasına olanak vererek, mali ve teknik destek sağlanmasına ve görüşmelerin şeffaflık kazanmasına imkan tanımaktadır¹⁹. Bu bağlamda VUK ek md.1'e göre mükellef, uzlaşma görüşmelerinde bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a²⁰ göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilmektedir. Bahse konu hükümle amaçlanan, uyuşmazlık konusu olayın piyasa ve sektör koşullarına göre değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi suretiyle gerçek mahiyeti ile kavranmasıdır²¹.

¹⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 16. Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 2008, s. 170.

¹⁵ Metin Kocabay, "Uzlaşma Müessesesinde Etkinlik", **Vergi Raporu**, Sayı.61 (Ekim-Kasım 2002), s. 94.

¹⁶ Ömer Akyürek, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde, İdari ve Yargısal Çözüm Yolları ile Gelişmiş Ülkelerde Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.276 (Eylül 2011), s. 122.

¹⁷ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, 1.Basım, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 123.

¹⁸ Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2.Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 129.

¹⁹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 21.Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 117.

²⁰ **3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebe Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹ Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, 1.Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 389; Gerçek, s. 123.

Uzlaşma müessesesine başvurunun, mükellef tarafından tercih edilmesine yol açan çeşitli faktörler de bulunmaktadır. Bunlardan ilki, dava ve çekişmenin maddi ve manevi yönden mükellefi yıpratmasıdır. İkincisi, teşebbüsler için vergi davalarının, haklılık teşkil etse dahi ticari hayatta bir risk faktörü teşkil etmesidir. Vergi davaları kredi kurumu olan bankalarca bir risk faktörü olarak görülmektedir. Ayrıca, küreselleşme neticesinde hisse devirleri, şirket birleşmeleri, bölünmeler ve satışlarda vergi ihtilafı arzu edilmeyen bir durum halini almaktadır. Üçüncüsü, Sermaye Piyasası Kurulu denetimine tabi şirketlerin davacı veya davalı olmasının bir risk faktörü teşkil etmesi ve bu durumun şirketlerin mali yapısının olduğundan daha kötü görünmesine neden olmasıdır²². Son olarak ise; ortak menfaatler ile mükellefin önceliklerinin aynı olmaması, sınırlı kaynakların başka alanlarda yoğunlaştırılmak istenmesi ve bütçe öngörülebilirliğidir²³.

1.3. UZLAŞMA KURUMUNUN KAPSAMI

Doktrinde ve uygulamada vergi uyuşmazlıkların çözüm sürecine yönelik; yargısal (çekişmeli) ve idari (barışçıl) olmak üzere iki çözüm yolu bulunmaktadır²⁴. Çalışmamızın konusunu teşkil eden uzlaşma kurumu; vergi hatalarının düzeltilmesi ve şikayet başvuruları, vergi cezalarında indirim, pişmanlık ve ıslah gibi kurumlarla birlikte vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından birini meydana getirmektedir²⁵.

VUK'a, 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun ile eklenme suretiyle tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu Türk vergi literatürüne dahil edilmiştir. VUK ek md.1, ek md.6, ek md.7, ek md.8, ek md.9 ve 03.02.1999 tarihli Uzlaşma Yönetmeliği²⁶ (UY) temel hukuki dayanaklarını teşkil etmek suretiyle diğer hukuki dayanaklarda temel oluşturarak, tarhiyat sonrası vergi ve cezaları uzlaşma kapsamına dahil edilmiştir.

²² Bekir Baykara, "Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olduğunu Kabul Anlamına Gelmez", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.319 (Mart 2008), s. 9.

²³ Mehmet Küçükaya ve Gökçe Sarısu, "Vergi İhtilafında Uzlaşmanın Vergiselliği", **Yaklaşım**, Sayı.185 (Mayıs 2008), s. 287.

²⁴ Kızılot ve Kızılot, s. 56.

²⁵ Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.221 (Şubat 2007), s. 131-132; Akyürek, s. 121.

²⁶ **Uzlaşma Yönetmeliği**, 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

VUK'a, 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun²⁷ ile eklenme suretiyle tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu da Türk vergi literatürüne dahil edilmiş bulunmaktadır. VUK ek md.11 ve 31.10.2011 tarihli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği²⁸ (TÖUY) temel hukuki dayanaklarını teşkil etmekle birlikte diğer hukuki dayanaklarında temel oluşturması suretiyle, tarhiyat öncesi vergi ve cezaları uzlaşma kapsamına dahil edilmiştir.

VUK ek md.1'in verdiği yetkiye dayanılarak İçişleri Bakanlığı tarafından 01.08.2003 tarihli Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği²⁹ çıkarılmıştır. Adı geçen yönetmelik kapsamında mahalli idareler (il özel idareleri ve belediyeler) tarafından uygulanan VUK düzenlemeleri esas olmak kaydı ile tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu³⁰ md.244'de düzenlenen ve bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 27.08.2011 tarihli Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği³¹ ile usul ve esasları belirlenen gümrük vergi alacakları ve cezaları da, uzlaşma kapsamına dahil edilmiştir.

Çalışmamızın konusunun, merkezi yönetimin yetkisi dahilinde olan vergi asıl ve cezalarına yönelik tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşmadan ibaret olması nedeniyle, mahalli idarenin yetkisindeki uzlaşma ile Gümrük Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumlarına bu başlık altında kısaca değinilmekle yetinilmiştir.

1.4. UZLAŞMA KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

Uzlaşma, ihtilafların tarafların karşılıklı olarak anlaşmaları suretiyle çözümlenmesi amacıyla getirilen barışçıl bir kurumdur³². Fakat doktrinde uzlaşma kurumunun hukuki niteliğine ilişkin bir mutabakat sağlanamamıştır. Hukuki nitelik bağlamında uzlaşma kurumunun; idari işlem, idari sözleşme, sulh sözleşmesi, ön ödeme niteliğinde olduğu ve

²⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2404 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Ek 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹ Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği, 01.08.2003 tarih ve 25186 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰ Gümrük Kanunu, 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, 27.08.2011 tarih ve 28038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³² Gerçek, s. 124.

bunun yanında sui generis yapısı olduğuna dair görüşler mevcuttur. Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümü aşamasında uygulamada büyük bir paya sahip olan uzlaşma kurumunun, hukuki niteliğinin araştırılıp belirlenmesi gereklidir³³.

1.4.1. İdari İşlem Görüşü

İdari işlem kavramının tanımına kanunlarda yer verilmemiştir. İdari işlem kavramının, yargı organlarının baktıkları davalarla ilgili olarak aralarında farklılıklar bulunan spesifik tanımları mevcuttur. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararına³⁴ göre idari işlem; kamu kurumu veya idari örgüt içindeki bir idari makam tarafından verilmiş, idarenin idare hukuku bağlamında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili işlemlerdir. Uyuşmazlık Mahkemesi ve Danıştay'a göre idari işlem kavramı ise; kamu kurum ve kuruluşlarınca, kamu hukuku kuralları temel alınarak tek taraflı olarak meydana getirilen ve re'sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflardır³⁵.

İdari işlem kavramının yargı organlarınca yapılan tanımlarında, organik ve maddi olmak üzere iki öge etrafında şekillendiği anlaşılmaktadır. Organik öge bağlamında idari işlemler, idare bütününe dahil bir kuruluş, organ veya makam tarafından gerçekleştirilmelidir. Maddi öge bağlamında idari işlemler ise, idare hukuku alanında yürütülen bir faaliyete ilişkin olmalıdır³⁶.

Uzlaşma kurumunun hukuki nitelik bağlamında bir idari işlem olduğu görüşü doktrinde pek taraftar bulamamıştır. Zira idari işlemler tek taraflı ve idarenin irade açıklaması ile sonuç doğuran işlemlerdir³⁷. Uzlaşma ise; bir tarafta idare, diğer tarafta ise vergi mükellefi veya ceza muhatabı bulunan ve iki tarafın da iradesi sonucu tezahür eden bir kurumdur. İdari işlemin tarafı üstün yetkilerle donatılmış idare iken; uzlaşma bağlamında bir tarafı oluşturan idare ile diğer tarafı oluşturan vergi veya ceza muhatabı eşit statüde olmasa da karşılıklı beyan ve pazarlık hakları mevcuttur³⁸. Dolayısıyla, idari işlemlerin en önemli özelliği olan tek yanlılık ve mutlak irade unsurları uzlaşma kurumunda mevcut olmadığından, uzlaşma

³³ Yavaşlar, s. 316.

³⁴ Anayasa Mahkemesi, 25.05.1976, E. 1976/1, K.976/28 (**Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi**, 1991) s. 170.

³⁵ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt 1 Genel Esaslar**, 8. Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 362.

³⁶ Gözübüyük ve Tan, s. 363.

³⁷ Gözübüyük ve Tan, s. 363.

³⁸ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 6.Basım, Bursa: Ekin Yayınevi, 2012, s. 331-332.

kurumunu hukuki nitelik bağlamında idari işlem olarak nitelendirmek mümkün olamamaktadır.

1.4.2. İdari Sözleşme Görüşü

Vergi aslı ve cezaları hususunda, mükellef veya ceza muhatabı ile idarenin anlaşması suretiyle uyuşmazlığın barışçıl yolla giderilmesi manasına gelen uzlaşmayı, hukuki bağlamda idari sözleşme olarak nitelendiren yazarlar³⁹ da mevcuttur.

İdari sözleşmeler; idarenin, idare hukuku kural ve ilkelerine tabi olarak yaptığı sözleşmeler olarak tanımlanmaktadır⁴⁰. İdari sözleşmelerin temel ölçütleri; sözleşmeyi meydana getiren taraflardan birinin idare olması, sözleşmenin konusunun idare hukukunun düzenlediği bir ilişkiye dayanması, idarenin taraf olma sıfatı ile bazı üstün yetkilerle donatılmış olması, idarenin hareket serbestisinin hukuk kuralları ile sınırlanmış olması ve sözleşmeden doğan uyuşmazlığın çözüm merciinin idari yargı olmasıdır⁴¹.

Uzlaşma kurumunu, idari sözleşmelerin ölçütlerini de temel alarak kıyasladığımızda; taraflardan birinin idare olması, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda VUK ek md.7'ye göre mükellef veya ceza muhatabının vergi mahkemelerinde dava açabilme hakkına sahip olması ve uyuşmazlığın idari yargıda çözülmesi bakımından idari sözleşme olarak nitelendirilebileceğini söylemek mümkündür⁴². Fakat tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından uzlaşma komisyonlarının bir miktar kısıtlamasına tabi tutulmamış olması, idari sözleşmelerde idarenin hareket kısıtlamasına tabi tutulduğu ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ayrıca uzlaşma kurumunun, uzlaşma başvurusunda bulunan ilgilinin bir kamu hizmetini doğrudan yürütmesi ya da hizmetin yürütümüne katılımı konulu olmaması ve uzlaşmada idarenin üstün yetkilerle donatılmış olmaması unsurları yönünden de hukuki bağlamda idari sözleşme olarak nitelendirilmesi mümkün bulunamamaktadır⁴³.

1.4.3. Sulh Sözleşmesi Görüşü

³⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 171.

⁴⁰ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 8.Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003, s. 167; Gözübüyük ve Tan, s. 469.

⁴¹ Gözübüyük ve Tan, s. 469-471; Günday, s. 167-170.

⁴² Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.13, Sayı.1-2 (2009), s. 329.

⁴³ Yavaşlar, s. 314; Yılmaz, s. 331-332; Gerçek, s. 125; Candan, s. 260; Şenyüz, s. 332.

Uzlaşma kurumunun hukuki mahiyetine ilişkin bir diğer görüş ise, uzlaşmanın sulh sözleşmesi olduğu görüşüdür⁴⁴. Kelime anlamı olarak sulh; barış ve uzlaşma manalarına gelmektedir⁴⁵. Sulh sözleşmesi; 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu⁴⁶, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu⁴⁷ veya herhangi bir başka kanun kapsamında düzenlenmiş bulunmamaktadır⁴⁸. Sulh sözleşmesi doktrinde; özel hukuka tabi mevcut veya doğması muhtemel uyuşmazlık veya kuşkuvarın, tarafların karşılıklı fedakarlıklarda bulunmak suretiyle, yargılama öncesi veya yargılama sırasında çözüme kavuşturulmasına olanak sağlayan bir sözleşme olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁹.

Uzlaşma kurumunun hukuki mahiyetinin sulh sözleşmesi olduğunu savunan Candan'a göre; uzlaşmanın bir tarafını idarenin teşkil etmesi haricinde idari sözleşmelerle bir benzerliği bulunmamakta, idari olmayan bir sözleşme olarak nitelendirilmesi gerekmekte ve bir sözleşme türüne benzetilmesi gerekli ise, sulh sözleşmesi olarak nitelendirmenin doğru olacağı belirtilmektedir⁵⁰.

Uzlaşma tutanağının hazırlanması ve uzlaşma görüşmelerinin yürütülmesi hususlarının uzlaşma komisyonları tarafından gerçekleştirilmesi, mükellef veya ceza muhatabının tutanağın içeriğine müdahil olamayacağı gibi, ihtirazi kayıtla imzalamasının dahi söz konusu olmaması ve sunulan teklifi kabul veya ret statüsünde olması bu kurumdaki tarafların eşit hukuki statüde olmadıklarının göstergesidir⁵¹. Uzlaşma kurumunda idare ile mükellef veya ceza muhatabının eşit hukuki statüde olmaması, bu kurumun hukuki mahiyetinin sulh sözleşmesi olarak nitelendirilemeyeceğinin göstergesidir⁵².

1.4.4. Ön ödeme Görüşü

⁴⁴ Candan, s. 260; Adil Nas, "Vergide Uzlaşmanın Hukuki Niteliği", **Mali Pusula**, Sayı.55 (Temmuz 2009), s. 20.

⁴⁵ Türk Dil Kurumu (TDK), **Büyük Türkçe Sözlük**, "sulh", <http://www.tdk.gov.tr> (03.11.2014).

⁴⁶ **Türk Medeni Kanunu**, 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁷ **Hukuk Muhakemeleri Kanunu**, 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁸ Yavaşlar, s. 315.

⁴⁹ Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 16.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2005, s. 623; Yavaşlar, s. 315.

⁵⁰ Candan, s. 260.

⁵¹ Yavaşlar, s. 315.

⁵² Yavaşlar, s. 315; Şenyüz, s. 331-332.

Ön ödeme kurumu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu⁵³ md.75'te⁵⁴ düzenlenmiştir. Bir ceza hukuku kurumu olan ön ödeme, uzlaşma kapsamındaki suçlar hariç olmak üzere, yalnız adli para cezasını gerektiren veya kanun maddesinde öngörülen hapis cezasının üst sınırı üç ayı aşmayan suçların failinin kanunda belirtilen ödemeleri yapması halinde kamu davasının açılmaması veya açılmış kamu davasının düşmesi anlamına gelmektedir⁵⁵.

Uzlaşma kurumunun hukuki mahiyeti açısından ön ödeme olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Çünkü ön ödemede fail peşinen ve tek taraflı olarak tespit edilmiş bir miktarı ödemeyi kabul veya reddetme hakkına haiz iken; uzlaşma kurumunda hakkında vergi borcu veya cezası terettüp ettirilen mükellef veya ceza muhatabının pazarlık yapması söz konusu olmaktadır.

1.4.5. Uzlaşma Kurumunun Sui Generis Yapısı

VUK'da yer alan uzlaşma kurumunda, idare ve mükellef veya ceza muhatabının karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamaları sonucunda belirlenen tutar üzerinde mutabakat sağlandığından, yapılan işlemin bir sözleşme olduğu hususunda yazarlar arasında görüş birliği mevcuttur⁵⁶. Ayrıca Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun vermiş olduğu bir kararda, uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağının her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı olan bir sözleşme niteliğinde

⁵³ **Türk Ceza Kanunu**, 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁴ **Madde 75-** (1) Uzlaşma kapsamındaki suçlar hariç olmak üzere, yalnız adli para cezasını gerektiren veya kanun maddesinde öngörülen hapis cezasının yukarı sınırı üç ayı aşmayan suçların faili;

a) Adli para cezası maktu ise bu miktarı, değilse aşağı sınırını,

b) Hapis cezasının aşağı sınırının karşılığı olarak her gün için yirmi Türk Lirası üzerinden bulunacak miktarı,

c) Hapis cezası ile birlikte adli para cezası da öngörülmüş ise, hapis cezası için bu fıkranın (b) bendine göre belirlenecek miktar ile adli para cezasının aşağı sınırını,

Soruşturma giderleri ile birlikte, Cumhuriyet savcılığınca yapılacak tebliğ üzerine on gün içinde ödediği takdirde hakkında kamu davası açılmaz.

(2) Özel kanun hükümleri gereğince işin doğrudan mahkemeye intikal etmesi halinde de fail, hakim tarafından yapılacak bildirim üzerine birinci fıkra hükümlerine göre saptanacak miktardaki parayı yargılama giderleriyle birlikte ödediğinde kamu davası düşer.

(3) Cumhuriyet savcılığınca madde kapsamına giren suç nedeniyle önödeme işlemi yapılmadan dava açılması veya dava konusu fiilin niteliğinin değişmesi suretiyle madde kapsamına giren bir suça dönüşmesi halinde de yukarıdaki fıkra uygulanır.

(4) Suçla ilgili kanun maddesinde yukarı sınırı üç ayı aşmayan hapis cezası veya adli para cezasından yalnız birinin uygulanabileceği hallerde ödenmesi gereken miktar, yukarıdaki fıkralara göre adli para cezası esas alınarak belirlenir.

(5) Bu madde gereğince kamu davasının açılmaması veya ortadan kaldırılması, kişisel hakkın istenmesine, malın geri alınmasına ve müsadereye ilişkin hükümleri etkilemez.

⁵⁵ Ejder Yılmaz, s. 957.

⁵⁶ Gerçek, s. 125; Yavaşlar, s. 315-316; Şenyüz, s. 332.

olduğu vurgusu yapılmıştır⁵⁷. Ancak bu sözleşme idari bir nitelik taşıması hasebiyle, doğru olan yaklaşım idari olmayan sözleşme statüsünde değerlendirmektir⁵⁸. Dolayısıyla yazarlar arasındaki baskın görüşe göre uzlaşma kurumunu hukuki bağlamda sui generis (kendine özgü) bir kurum olarak değerlendirmek en makul seçimdir⁵⁹.

1.5. UZLAŞMA KURUMUNUN TARİHİ GELİŞİMİ

Uzlaşma kurumu, Türk vergi hukukuna 1963 yılında Alman uygulaması temel alınarak dahil edilmiştir⁶⁰. 1963 yılından günümüze, uzlaşma kurumunda önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Kanunlar ve diğer mevzuat dahilinde yapılan değişiklikler, bu başlık altında tarihi kronoloji dahilinde ele alınacaktır.

1.5.1. 205 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler

Gelişmiş ülkelerde anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi adlarla uygulanan uzlaşma kurumu, Türk vergi sistemine 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun md.22 düzenlemesi uyarınca VUK'a eklenen ek md.1-10 ile dahil edilmiştir.

Söz konusu kanun ile dahil edilen uzlaşma kurumunun ilk halinde; VUK md.1'de uzlaşma kurumunun konusu, md.2'de uzlaşmanın meydana gelmesi, md.3'te uzlaşma komisyonları, md.4'te uzlaşma talebi, md.5'te uzlaşma talebinin incelenmesi, md.6'da uzlaşma komisyonu işlemlerinin kesinliği, md.7'de uzlaşmanın meydana gelmesi ve itiraz, md.8'de ödeme, md.9'da uzlaşma ve cezalarda indirim ve son olarak md.10'da uzlaşmanın usul ve esaslarının tüzük ile belirtileceği yer almaktaydı.

1.5.2. 485 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler

Uzlaşma kurumuna ilişkin kanun hükümlerinde 1963 yılından 1981 yılına kadar herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Zaman zaman yayımlanan genel tebliğler ile uygulamaya ilişkin açıklamalara yer verilmiş, uzlaşma komisyonlarının yetkilerinde artırıma

⁵⁷ Danıştay VDDK, 13.06.2003, E. 2002/592, K. 2003/333 <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (05.11.2015).

⁵⁸ Gerçek, s. 125.

⁵⁹ Yavaşlar, s. 316; Gerçek, s. 125; Şenyüz, s. 332.

⁶⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 170.

gidilmiştir. Bu tarihler arasında yapılan tek kanuni değişiklik; 485 sayılı Kanun⁶¹ md.11 ile getirilen, VUK ek md.1'e 6 numaralı bent olarak eklenen "Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ortalama kar haddi ve gider esası hükümlerine göre vergi tarh olunmuşsa" ibaresidir.

1.5.3. 2365 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler

2365 sayılı Kanun⁶² ile uzlaşma kurumuna ilişkin hükümlerde esaslı bir değişiklik yapılmamıştır. 2365 sayılı Kanun md.93 bağlamında yapılan tek düzenleme, 213 sayılı VUK ek md.3'ün sonuna "Maliye Bakanlığı, mahalli komisyonlara verilen yetki sınırlarını aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere, merkezi uzlaşma komisyonları kurmaya yetkilidir. Bu komisyonların başkan ve üyelerinin seçilmesi ile çalışma şartlarına ait esaslar Maliye Bakanlığınca tespit edilir." ibaresinin eklenmesinden ibarettir.

1.5.4. 3239 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler

3239 sayılı Kanun bağlamında uzlaşma kurumuna ilişkin yapılan düzenlemelerden ilki, "tarhiyat öncesi uzlaşma" kurumunun Türk vergi sistemine dahil edilmesidir. 3239 sayılı Kanun md.33 ile 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlük kazanmak üzere, VUK ek md.11 olarak "tarhiyat öncesi uzlaşma" kurumu düzenlenmiştir. Böylece vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılabilmesine olanak sağlanmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun uygulamaya aktarılabilmesi ve fiili olarak işlerlik kazanabilmesi ise ancak, Kanun'da öngörülen Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesi ile sağlanmıştır⁶³.

3239 sayılı Kanun ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya imkan tanıyan düzenlemenin gerekçesinde; çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesinin doğal bir sonuç olduğu, mükellefle idare arasında anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesinin uygun olduğu, böylelikle idari yargı organlarına başvuru sayının azalacağı, vergilemede amacın vergileme sürecini en kısa sürede çözüme kavuşturmak ve vergi alacağının en kısa sürede tahsili olması nedeniyle, tarh işlemine

⁶¹ 4/1/1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun Bazı Madde ve Fıkralarının Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun, 08.07.1964 tarih ve 11748 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶² Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶³ Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 380-381.

başlanmadan önce mükelleflerin idare ile anlaşabilmesine imkan tanımak amacıyla tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun getirildiği belirtilmiştir⁶⁴.

3239 sayılı Kanun bağlamında uzlaşma kurumuna ilişkin yapılan bir diğer düzenleme ise ücretlilere vergi iadesinde uzlaşabilme imkanının getirilmesidir. 3239 sayılı Kanun md.34 ile VUK ek md.12 olarak "ücretlilere vergi iadesinde uzlaşma" başlığı dahilinde " 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanunun 6'ncı maddesi uyarınca kesilen cezalar uzlaşma mevzuuna dahildir." ibaresi hüküm altına alınmıştır.

1.5.5. 4008 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler

4008 sayılı Kanun⁶⁵ bağlamında uzlaşma kurumunun kapsamı ile ilgili bir takım değişiklikler yapılmıştır. 4008 sayılı Kanun md.22 uyarınca VUK ek md 1 ve ek md.11'de yapılan değişiklikler bağlamında, 01.01.1995 tarihinden itibaren yürürlük kazanmak üzere, kaçakçılık cezası kesilmiş tarhiyatlara ilişkin vergi aslı ve cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşmanın kapsamı kusur ve ağır kusur cezası kesilen tarhiyatlarla sınırlı hale getirilmiştir⁶⁶. Söz konusu hüküm uyarınca 01.01.1995 tarihi öncesi uzlaşma kapsamına kaçakçılık cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi aslı ve cezaları girmekte iken; 01.01.1995 tarihi sonrası (01.01.1995-31.12.1998) kaçakçılık cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi aslı ve cezaları tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır⁶⁷.

Kaçakçılık ile ilgili söz konusu düzenleme gerekçesinde; 4008 sayılı Kanunla VUK md.344'de yapılan değişiklik uyarınca kaçakçılık suçu cezasının münhasıran, mükellefin kasıtlı olarak vergi kaçırmayı fiiline bağlanmakta olduğundan, yalnızca bulunan matrah farklarının belli hadleri aşması nedeniyle kaçakçılık suçu cezası kesilmesi uygulamasının

⁶⁴<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf> (06.11.2014); Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 381.

⁶⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 06.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁶ Mürsel Ali Kaplan ve Ercan Durgun, "Vergi Ziyama Bağlı Vergi Cezalarında ve Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler Sonucu Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar İle Konu Hakkındaki Görüşler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.179 (Temmuz 1996), s. 97-98; Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 381.

⁶⁷ Özelge No: B.07.0.GEL.0.30/3014-344-567/9244, 1.1.1995 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerinde işlenen kaçakçılık suçları için kesilmesi gereken cezada ve yapılacak uzlaşmada, 4008 S. Kanunla V.U.K.'nun ceza ve uzlaşma hükümlerinde yapılan değişikliklerin dikkate alınıp alınmayacağı hk. Tarih: 06.03.1997 (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> E.T: 06.11.2014).

sonlandırıldığı, bu değişikliğe paralel olarak sahte belge düzenlemek, kullanmak, çift defter tutmak gibi hileli yollara başvurarak kasten vergi ziyana sebebiyet verenlerin, uzlaşma gibi hafifletici uygulamalardan yararlanmalarının engellenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir⁶⁸.

4008 sayılı Kanun bağlamında uzlaşma kurumu ile ilgili yapılan bir diğer değişiklik, idarece yapılan (VUK mükerrer md.30 uyarınca) tarhiyatların da tarhiyat sonrası uzlaşmaya dahil edilmesidir. Söz konusu kanunun yürürlüğü öncesi tarhiyat sonrası uzlaşma sadece re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler bakımından söz konusu iken; yürürlük sonrası idare tarafından tarh edilen vergiler de kapsama alınmış bulunmaktadır.

1.5.6. 4369 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Değişiklikler

4369 sayılı Kanun⁶⁹ bağlamında Türk vergi sisteminde reform olarak nitelendirilebilecek düzenlemeler yapılırken, uzlaşma kurumu ile ilgili de kapsamlı değişiklikler meydana getirilmiştir⁷⁰. Söz konusu kanun ile uzlaşma kurumuna ilişkin yapılan düzenlemelerin genel amacı, uzlaşma müessesini daha etkin ve amacına uygun duruma getirmektir⁷¹. Uzlaşma ile ilgili hükümler, 4369 sayılı Kanun öncesi VUK md.376'dan sonra gelmekte olan 11 ek madde halinde yer almakta iken, 4369 sayılı Kanun ile bu ek maddelerden dördü (ek md.2, ek md.3, ek md.4, ek md.5) 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmış ve uzlaşmanın konusunu belirleyen ek m.1'de önem arz eden değişiklikler yapılmıştır⁷².

4369 sayılı Kanun bağlamında yapılan uzlaşma kurumu ile ilgili değişiklikleri, aşağıda dört düzenleme halinde sınıflandırmak mümkündür:

i. Kısmi uzlaşma imkanı getirilmiştir.

⁶⁸ <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf> (07.11.2014); Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 382.

⁶⁹ **Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazlar Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁰ Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 382.

⁷¹ Metin Yüksek, "4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.121 (Ekim 1998), s. 57.

⁷² İrfan Sarıkaya, "Yeni Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sorunları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.208 (Aralık 1998), s. 19-20.

ii. Vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

iii. Mükellefe, dava açma süresinin sonuna kadar idarenin belirlemiş olduğu nihai teklifi kabul etmek suretiyle uzlaşma sağlanması olanağı tanınmıştır. Böylece mükellefe, düşünme ve değerlendirme süresi verilmiş bulunmaktadır.

iv. Uzlaşma görüşmelerinde, meslek odası mensubu ve/veya muhasebeci, mali müşavir veya yeminli mali müşavir bulundurabilme yetkisi tanınmıştır.

4369 sayılı Kanun ile yapılan ilk düzenleme, VUK ek md.1’de yapılan değişiklik uyarınca kısmi uzlaşma imkanının getirilmesidir. Konuya ilişkin yasa hükmünün ilgili cümlesi “Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılır” şeklindedir. Anılan düzenlemenin getiriliş amacı ise 4369 sayılı Kanun’un gerekçesinde, birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması ve diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm sağlamak amacı güdüldüğü ve bu bağlamda kısmi uzlaşma imkanı getirildiği belirtilmiştir⁷³. Ayrıca UY md.7/2’de bulunan "Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı verginin tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz." ibaresi Danıştay tarafından iptal edilmiştir⁷⁴.

Kısmi uzlaşmaya örnek verecek olursak, bir mükellefin 1999 yılı hesaplarının incelenmesi neticesinde, inceleme raporunda 10.000 TL fazla amortisman ayrılması, 25.000 TL kayıt dışı satış hasılatının tespit edildiğini varsayalım. Mükellef, ister 10.000 TL lik fazla amortisman ayrılması (ikmalen tarhiyat), isterse de 25.000 TL lik kayıt dışı hasılat tespiti (re’sen tarhiyat) ile ilgili kısmi uzlaşma yoluna gidebilecektir. Bahse konu olan kısmi uzlaşma müessesesi, madde hükmünün düzenlenmesindeki eksiklikler (matrah farklarının tarhiyatın türüne göre ayrıştırıldığının düşünülmesi) ve artan oranlı vergilerdeki kısmi uzlaşma halinde meblağın hangi oran sınıfına dahil edileceği hususları yönünden doktrinde eleştirilere maruz kalmıştır⁷⁵.

⁷³<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf> (09.11.2014); Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 383; Sarıkaya, s. 20.

⁷⁴ Danıştay 4.D. , 14.06.2000, E.1995/5635, K. 2000/2810 <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (09.11.2014); Kızılot ve Kızılot, s. 228.

⁷⁵ Sarıkaya, s. 21-27.

4369 sayılı Kanun bağlamında yapılan bir diğer düzenleme vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılmasıdır. 4369 sayılı Kanun ile VUK ek md.1'de yapılan düzenleme uyarınca uzlaşmanın ikmalen, re'sen ve idarece salınacak vergi asılları üzerinden yapılacağı ve cezaların uzlaşılan vergi asıllarına göre düzeltileceği hükmü getirilmiştir⁷⁶. Böylece 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, uzlaşma sadece vergi aslı üzerinden yapılabilecek ve kesilen cezalar uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltilecektir⁷⁷. Ayrıca 4369 sayılı Kanun bağlamında yapılan düzenleme uyarınca vergi ziyana VUK md.359'daki fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda, üç kat vergi ziyai cezalı olarak yapılacak tarhiyatlarda, cezanın yine uzlaşılması mümkün olmamakla birlikte vergi aslında uzlaşma yapılabilmesine olanak sağlanmıştır⁷⁸.

Söz konusu düzenlemenin getiriliş amacı ise 4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde; uzlaşma müessesesinin son zamanlardaki uygulamasında, uzlaşma komisyonlarınca vergi tutarlarının uzlaşma konusu yapılmayarak vergi miktarlarında indirim yapılmadığı, bunun yanında vergi cezalarının önemli miktarda indirildiği ve neredeyse hiç alınmadığı, bu durumun ise, uzlaşma müessesinin getiriliş amacına uygun düşmediği, vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine ve vergisini ödeyen mükellef ile ödemeyen mükellef arasında eşitliği bozucu bir duruma mahal verdiği olarak belirtilmiştir⁷⁹.

4369 sayılı Kanun ile yapılan bir diğer düzenleme ise; mükellefin dava açma süresi sonuna kadar idarenin nihai teklifini kabul etmek suretiyle uzlaşma imkanından faydalanabilecek olmasıdır. 4369 sayılı Kanun öncesi, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda mükellefin idarenin nihai teklifini reddetmesi neticesinde ikinci bir kez düşünmek suretiyle uzlaşma şansı bulunmamakta, tek alternatifi ise dava açma yoluna gidilebilmesiydi. 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme neticesinde, uzlaşmanın vaki olmaması (mükellefin komisyonun nihai teklifini kabul etmediği) durumunda da uzlaşma komisyonunun nihai teklifi "uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağa" yazılacak, mükellef dava açma süresinin

⁷⁶ Sarıkaya, s. 27; Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 382; Kızılot ve Kızılot, s. 230.

⁷⁷ Osman Arioğlu, "Vergi Reform Kanununa Göre Ceza ve Uzlaşma Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.204 (Ağustos 1998), s. 16; Kızılot ve Kızılot, s. 230.

⁷⁸ Bülent Ak, "4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.217 (Eylül 1999), s. 65-66.

⁷⁹ <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf> (10.11.2014); Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 383.

sonuna kadar ilgili vergi dairesine bir dilekçe ile başvurarak nihai teklifi kabul etmek suretiyle uzlaşma sağlanabilecektir⁸⁰.

4369 sayılı Kanun bağlamında yapılan uzlaşma kurumuna yönelik son düzenleme ise; VUK ek md.1'e yapılan ekleme neticesinde mükelleflere, uzlaşma görüşmelerinde bağlı oldukları meslek odalarından bir temsilci (gözlemci) ve/veya 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu (muhasibeci, mali müşavir veya yeminli mali müşavir) bulundurabilme olanağının getirilmiş olmasıdır⁸¹. UY md.10 ve TÖUY md.6 uyarınca uzlaşma görüşmelerine katılan söz konusu meslek mensupları, toplantıda görüşlerini açıklayabilecekler ancak uzlaşma ile ilgili tutanaklara imzalarını atamayacaklardır⁸². 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde söz konusu düzenlemenin getiriliş amacı olarak; idare ile mükellef arasındaki sorunun giderilmesinde üçüncü bir taraf, gözlemci sıfatıyla uzlaşma salonunda bulunurken hem mali ve teknik destek sağlayacağı hem de uzlaşma görüşmelerinin şeffaflık kazanacağı şeklinde belirtilmiştir⁸³.

1.5.7. 4444 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler

4444 sayılı Kanunla⁸⁴, 4369 sayılı Kanun'un uzlaşmaya yönelik olarak getirdiği ve yoğun eleştirilere neden olan düzenlemelerinin bir kısmı revize edilmiş, bir kısmı ise uygulamadan kaldırılmıştır⁸⁵.

4444 sayılı Kanun'un 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren 7'nci maddesi ile, VUK ek md.1/1'de yer alan "mükellef tarafından ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatta..." ibaresi, "mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası

⁸⁰ Kızılot ve Kızılot, s. 228-229.

⁸¹ Kızılot ve Kızılot, s. 231; Sarıkaya, s. 20.

⁸² M.İrfan Akşehir, "1963 Yılından Günümüze "Uzlaşma" Kurumu", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı.256 (Ağustos 2009), s. 167.

⁸³ <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf> (13.11.2014); Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 384.

⁸⁴ **Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁵ Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 385-386.

kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda ..." olarak değiştirilmiştir⁸⁶.

Aynı şekilde 4444 sayılı Kanun md.7 uyarınca, VUK ek md.11/1, "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." olarak değiştirilmiştir⁸⁷.

Diğer yönden, 4444 sayılı Kanun md.14/B-1 uyarınca, VUK md.14'ün sonunda yer alan "Uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarında düzeltilir." ibaresi, 14.08.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır⁸⁸.

Yapılan düzenlemeler uyarınca tarhiyat sonrası uzlaşma bağlamında, vergi aslına bağlı olarak kesilecek olan vergi ziyai cezasının tekrar uzlaşma kapsamına alındığı ve uzlaşılan vergide cezanın uzlaşılan vergi aslına göre düzeltilmesi uygulamasından vazgeçildiği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan tarhiyat öncesi uzlaşma bağlamında ise, vergi ziyai cezasının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da uzlaşma kapsamına alındığı ortaya çıkmaktadır. Ancak, vergi ziyaya VUK md.359'da yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, tarh edilecek verginin yanı sıra kesilecek üç kat vergi ziyai cezasının da hem tarhiyat sonrası hem de tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından kapsam dışı bırakıldığı anlaşılmaktadır⁸⁹.

4444 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen geçici (geç.) md.23 hükmüne⁹⁰ göre, 01.01.1999 ile 14.08.1999 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edilmiş olup henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ziyai

⁸⁶ Ak, s. 65; Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 386.

⁸⁷ Ak, s. 65; Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 386.

⁸⁸ Kızılot ve Kızılot, s. 233; Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 386; Ak, s. 65.

⁸⁹ Ak, s. 65; Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 386; Kızılot ve Kızılot, s. 234.

⁹⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu geç.md.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 talep süresi geçmemiş olan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda; vergi ziyai cezası için de uzlaşma talebinde bulunulabilir."

cezal  tarhiyatlara ilişkin, vergi ziyai cezası için de uzlaşma talep edilebilmesine imkan tanınmıřtır⁹¹.

1.5.8. 5736 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler

Uzlaşma kurumu ile ilgili bir diğer kanuni düzenleme, 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun'dur⁹². 5736 sayılı Kanun'un gerekçesinde kanunun amacı; ihtilaflı alacakların bir an önce Hazine'ye intikalini sağlamak ve yargı mercilerinin iş yükünü hafifletmek amacıyla, mükelleflere ihtilaflı alacaklar için bir kez daha 213 sayılı Kanun'un uzlaşma hükümlerinden yararlanma fırsatı verilmesi, uzlaşma yolu ile alacakların tasfiye edilmesi olarak belirtilmiřtir⁹³.

5736 sayılı Kanun md.1/1'e göre 27.02.2008 tarihinden önceki dönemlere ait olmak şartıyla, VUK'a göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile ilgili alacakların, uzlaşılan kısmının haricinde kalan tutarın tahsilinden vazgeçileceği ve tahsilinde anlaşılan tutarın da 18 ay boyunca 18 eşit taksitle ödenebileceği hükme baėlanmıřtır⁹⁴.

5736 sayılı Kanun md.1/2'ye göre, VUK md.344 ve geç. md.27 uyarınca vergi ziyai cezası üç kat (iştirak halinde bir kat) olarak uygulanan tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar ile bunlara bağlı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ve il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar mevzubahis kanun uyarınca uzlaşmaya konu edilemeyecek alacaklar olarak sayılmıřtır⁹⁵.

5736 sayılı Kanun kapsamında mükelleflerin md.1/3 hükmünden yararlanabilmeleri için, söz konusu Kanun'un md.1/3 gereği tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinde, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmuş olması ve uzlaşma günü verilmiş olmakla birlikte henüz

⁹¹ Kızılot ve Kızılot, s. 233-234; Ak, s. 67.

⁹² **5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma İle Tahsili Hakkında Kanun**, 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹³ Olcay Kolotoğlu, "Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.234 (Mart 2008), s. 97; Zihni Kartal, "İkinci Uzlaşma Teklifi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.319 (Mart 2008), s. 37.

⁹⁴ A.Bumin Doğrusöz, "Uzlaşma Kanununun Kapsamı", **Referans**, 25 şubat 2008, s. 1; Veysi Seviğ, "Vergi ve Cezada Yeniden Uzlaşma", **Referans**, 19 şubat 2008, s. 1; Veysi Seviğ, "Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili", **Referans**, 29 şubat 2008, s. 1; Yavuz Arslan, "5736 Sayılı Kanunla Getirilen Uzlaşma Konuları ve özelde Motorlu Taşıtlar Vergisi Hakkında Uzlaşma", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.320 (Nisan 2008), s. 130.

⁹⁵ Doğrusöz, "Uzlaşma Kanununun Kapsamı", s. 1; Seviğ, "Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili", s. 1; Arslan, s. 130; Kartal, s. 37-38.

uzlaşma günü gelmemiş olması, tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinde ise uzlaşma talebinde bulunulmuş olmakla birlikte henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü gelmemiş olması, hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa yazılan nihai teklifin kabulü için henüz sürenin geçmemiş olması ve bu madde hükmünden yararlanmak istediklerini uzlaşma gününde yazılı olarak beyan etmiş olmaları gerekmektedir⁹⁶.

5736 sayılı Kanun md.6 kapsamında ise; VUK ek md.1/1 ve ek md.11/1'de yer alan parantez içi ifadesi (344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen/kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) şeklinden, (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen/edilecek vergi ve kesilen/kesilecek ceza ve bu fiillere iştirak edenlere kesilen/kesilecek ceza hariç) şekline dönüştürülmüştür.

Doğrusöz⁹⁷, 5736 sayılı Kanun'un usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi daha önce uzlaşmanın kapsamına girmeyen cezaları da kapsaması nedeniyle bir af kanunu olarak nitelendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Tuncer⁹⁸ ise; 70.000 ihtilafı vergi dosyası ile Hazine'ye ait taşınmazların, idarenin rızası dışındaki fuzuli işgalinden dolayı kesilen ecrimisil bedellerine ait 340.000 dosya için uzlaşma olanağı doğurması bakımından bir tasfiye yasası olarak nitelendirilebileceğini belirtmiştir. Ayrıca yasa koyucunun söz konusu kanun ile vergi idaresine geniş bir uzlaşma imkanı tanınması nedeniyle dolaylı bir af kanunu olduğu ve Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği, yararlanacak kişiler bakımından adaletsiz ve eşitlik harici bir uygulama doğurduğu, idarenin bu kanun mukabilinde şeffaflığı korumasının güç olduğu, bahsi geçen kanun kapsamında uzlaşma hükümlerinden faydalanmanın davadan vazgeçilmesi gibi bir şarta bağlanmasının hukuki bir noksanlık oluşturduğu yönlerinden de eleştirilere maruz kalmıştır⁹⁹.

1.5.9. 6111 Sayılı Kanun Bağlamında Yapılan Düzenlemeler

⁹⁶ Veysi Seviğ, "Uzlaşma Yasasının Kapsamı ve Özellikleri", **Referans**, 7 Mart 2008, s. 1; Doğrusöz, "Uzlaşma Kanununun Kapsamı", s. 1; Seviğ, "Vergi ve Cezada Yeniden Uzlaşma", s. 1; Seviğ, "Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili", s. 1; Kolotoğlu, s. 98-99; Arslan, s. 30; Kartal, s. 38.

⁹⁷ A.Bumin Doğrusöz, "Uzlaşma Yasası", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.235 (Nisan 2008), s. 13.

⁹⁸ Selahattin Tuncer, "5736 Sayılı Yeni Uzlaşma Yasası'na Genel Bir Bakış", **Yaklaşım**, Sayı.184 (Nisan 2008), s. 14.

⁹⁹ Doğrusöz, "Uzlaşma Yasası", s. 13-14; A.Bumin Doğrusöz, "Uzlaşma Kanununun Düşündürdükleri", **Referans**, 14 Şubat 2008, s. 1.

6111 sayılı Kanun¹⁰⁰ bağlamında yapılan düzenleme uyarınca uzlaşma kurumu gümrük mevzuatına da dahil edilmiştir. Uzlaşma kurumu VUK md.376'dan sonra gelen ek maddelerde düzenlenmiştir. Fakat VUK'da "Gümrük ve Tekel Vergileri" başlıklı md.2, "Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanun'a tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu md.242 hükümleri uygulanır." şeklinde hüküm ihtiva ettiğinden, gümrük idaresince tahsil edilen vergiler ve kesilen cezalar açısından VUK'a göre uzlaşma imkanı bulunmamaktadır. 6111 sayılı Kanun md.137'de yapılan düzenleme ile Gümrük Kanunu md.244/1'e eklenen hüküm uyarınca gümrük mevzuatında uzlaşma yapılabilmesi mümkün hale getirilmiştir¹⁰¹.

6111 sayılı Kanunla, gümrük mevzuatına yönelik uzlaşma uygulamasının yürürlüğe girmesindeki amaç kanunun gerekçesinde, "İdare ile yükümlüler arasında ortaya çıkan ihtilafların yargı yoluna başvurulmadan, görüşme yoluyla çözümlenmesini sağlamak" şeklinde belirtilmiştir. Ayrıca düzenlemenin gerekçelerinden biri de Gümrük Müsteşarlığının taraf olduğu adli ve idari dava sayısının fazla olması ve giderek artmasıdır. 24 Ocak 2011 tarihi itibarıyla ceza dava sayısının 66.583, idari dava sayısının 48.554, hukuk dava sayısının ise 858 olduğu belirtilmiştir. İdari davaların ilk derece yargı organlarında Gümrük Müsteşarlığı aleyhine sonuçlanma oranının ise yüzde 56 olduğu, aleyhe sonuçlanan davalardan kaynaklanan dava masrafı ve vekalet ücretlerinin dava başına ortalama 1.000 TL gibi ciddi rakamlara ulaştığı belirtilmektedir¹⁰².

1.6. ABD VE SEÇİLMİŞ AVRUPA ÜLKELERİ UYGULAMASINDA UZLAŞMA KURUMU

Uzlaşma kurumu, ABD, İngiltere, Almanya, Fransa ve diğer birçok gelişmiş ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi alternatiflerinden birini oluşturmaktadır. İngiltere, Almanya ve Fransa'da uzlaşma kurumunun olumlu sonuç ve faydaları neticesinde bu kuruma başvuru, yargısal yola başvurma bir ön koşulu olarak kabul edilmiştir. Uzlaşma kurumu, söz konusu ülkelerde anlaşma, görüşme ve ön anlaşma gibi kurumlar dahilinde

¹⁰⁰ 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰¹ Haldun Yağan, "Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.275 (Ağustos 2011), s. 104-105.

¹⁰² Yağan, s. 105-106.

uygulama alanı bulmaktadır. Bu başlık altında ABD, İngiltere, Almanya ve Fransa’da uzlaşma benzeri kurumların yapısı ve işleyişi incelenecektir.

1.6.1. ABD’de Uzlaşma Kurumu

ABD’de uzlaşma kurumunun karşılığı olan kurum uzlaşma önerisi (offer in compromise) olarak uygulanmaktadır. Uzlaşma önerisi, vergi mükellefinin ödemekle yükümlü olduğu mevcut vergi miktarından daha az bir miktarı ödemesiyle söz konusu vergi borcunu sona erdirici yapısı olan ve vergi mükellefi ile Amerikan İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service) arasında yapılan bir anlaşma olarak tanımlanmaktadır. Vergi mükellefinin yükümlü olduğu vergi miktarının tamamının, bir taksit sözleşmesi veya diğer yollarla ödenmesinin mümkün olması halinde mevzubahis vergi mükellefi uzlaşma önerisi için çoğu durumda uygun olmayacaktır. Mükellefin uzlaşma önerisi bağlamında uygun kabul edilebilmesi için; tüm vergi beyannamelerinin kayda geçirilmiş olması, cari yıl için tüm tahmini vergi ödemelerinin yapılabilir olması ve mükellefin çalışanı olan bir iş sahibi olması durumunda cari çeyrek için federal vergi mevduatının gerekliliklerinin yerine getirilebilir olması gerekmektedir¹⁰³.

Çoğu durumda vergi mükellefi tarafından sunulan miktar, makul toplama tutarına (Reasonable Collection Potential - The RCP) eşit veya daha fazla olmadıkça Amerikan İç Gelir İdaresi mükellefin uzlaşma önerisini kabul etmemektedir. Makul toplama tutarı, Amerikan İç Gelir İdaresi tarafından mükellefin ödeme yeteneğinin ölçüldüğü, içerik olarak ise mükellefin değer olarak belirgin mal varlığı, gayrimenkulları, otomobilleri, banka hesapları ve diğer mal varlığı değerlerinden oluşan bir kavramdır. Ayrıca makul toplama tutarı, mükellefin elde edilmesi beklenen gelecek gelirlerinden, izin verilen temel yaşam giderlerinin düşüldükten sonraki kısmını da bünyesinde barındırır¹⁰⁴.

Amerikan İç Gelir İdaresinin uzlaşma önerisini kabul edebilmesi, mükellefin söz konusu uzlaşma önerisini aşağıda yer alan üç temel nedene dayandırmasına bağlıdır:

¹⁰³ <http://www.irs.gov/taxtopics/tc204.html> (18.11.2014).

¹⁰⁴ <http://www.irs.gov/taxtopics/tc204.html> (19.11.2014).

- i. Birincisi, vergi yükümlülüğünde şüphe olması durumudur. Bu durum mükellefin borçlu olduğu tutar ya da borçluluğu hakkında gerçek bir şüphe olması durumunda ortaya çıkmaktadır.
- ii. İkincisi, mükellefin mali durumuna bağlı olarak, borçlu olduğu tutarın tamamını ödeyebilme kapasitesi hakkında şüphenin bulunması durumudur. Bu durum mükellefin mal varlığı ve gelirlerinin, yükümlü olduğu vergi borcu tutarından daha az olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır.
- iii. Üçüncüsü ise, mükellefin vergi borcunu ödemesi durumunda ekonomik olarak zorluğa düşecek olmasıdır. Bu durumda verginin doğruluğu hususunda bir şüphe mevcut değildir ve verginin tamamı tahsil edilebilir niteliktedir. Ancak söz konusu vergi borcunun tahsili, mükellefin ekonomik zorluğa düşmesine ve haksız ve adaletsiz bir uygulamaya yol açacak istisnai durumların varlığına yol açabileceği için Amerikan İç Gelir İdaresi uzlaşma önerisini kabul edebilecektir¹⁰⁵.

Vergi mükellefi uzlaşma önerisi talebinde bulunurken, belirli miktarda bir başvuru harcı ödemek zorundadır. Başvuru harcının ödenecek vergiden mahsup edilmesinin söz konusu olmadığı gibi, uzlaşma önerisi talebinin reddi durumunda da iadesi mümkün olmamaktadır. İki nedenden birinin varlığı halinde yapılan uzlaşma önerilerinde başvuru harcının yatırılmasına gerek bulunmamaktadır. Bunlardan birincisi uzlaşma önerisinin, vergi yükümlülüğünde mevcut bir şüpheye dayanılarak talep edilmesi durumudur. İkincisi ise, vergi mükellefinin bir birey olması (şirket, ortaklık veya diğer tüzel kişiliklerden olmaması) ve düşük gelirli istisnası (low-income exception) grubuna dahil olması durumudur. Bu istisna vergi mükellefinin toplam aylık gelirinin düşmesi veya Sağlık ve İnsan Hizmetleri Departmanı'nın (Department of Health and Human Services) yayımladığı yoksulluk kılavuzundaki miktarın % 250 altına düşmesi ihtimalinde mümkün olmaktadır¹⁰⁶.

Mükellefler vergi borcunun ödenmesi hususunda, toptan veya taksitli ödeme seçeneklerinden birini seçme hakkını haiz bulunmaktadırlar. Toptan ödeme, uzlaşma önerisi

¹⁰⁵ <http://www.irs.gov/taxtopics/tc204.html> (19.11.2014); Nilgün Serim, "Türkiye'de ve ABD'de Uzlaşma Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.214 (Temmuz 2006), s. 105-106; Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 222-223.

¹⁰⁶ <http://www.irs.gov/taxtopics/tc204.html> (19.11.2014).

kabul edildikten sonra beş veya beşten az taksitin, beş veya beşten daha az aylara yayılı olarak vergi borcunun ödenmesi manasına gelmektedir. Mükellefin uzlaşma önerisinde toptan ödeme seçeneğini seçtiğini ibraz etmesi durumunda, iade edilmemek üzere uzlaşma önerisinde sunulan miktarın % 20 sine tekabül eden tutarı ve başvuru harcını yatırması gerekmektedir. Mükellefin uzlaşma önerisi yaparken ödemiş olduğu bu % 20 lik ödeme, uzlaşma önerisinin kabulü halinde ilk taksit tutarı niteliği teşkil edecek, uzlaşma önerisinin reddi halinde ise iade edilmeyerek mükellefin vergi borcundan mahsup edilecektir¹⁰⁷.

Taksitli ödeme seçeneği ise, uzlaşma önerisinde belirtilen miktarın kabulünden sonra altı veya daha fazla aylık ödemeler halinde, en fazla yirmi dört ay içinde ödenmesinin planlandığı bir ödeme şeklidir. Mükellefin taksitli ödeme seçeneğini seçmesi durumunda, uzlaşma önerisinde belirttiği taksit tutarlarından ilki ile birlikte başvuru harcını yatırması gerekmektedir. Mükellefin yapması gereken bu ilk taksit ödemesi uzlaşma önerisinin reddedilmesi durumunda iade edilmeyip vergi borcunu mahsup edilir. Ayrıca mükellef, uzlaşma önerisi karara bağlanana kadar, uzlaşma önerisinde belirttiği taksit tutarlarını zamanında ödemekle yükümlü kılınmaktadır. Ödemekle yükümlü kılınan taksitler de uzlaşma önerisinin reddi halinde iade edilmeyip vergi borcundan mahsup edilmektedir¹⁰⁸.

Uzlaşma önerisinin Amerikan İç Gelir İdaresi tarafından kabul edilmesi halinde, mükellef uzlaşma önerisinin koşullarına uymak ve vergi borcunu temerrüde düşmeden ödemekle mükelleftir. Mükellefin ödeme yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmemesi veya uzlaşma önerisindeki tutarın tamamen ödenmesini takip eden beş yıllık süre içindeki beyan ve ödeme yükümlülüklerinin ihlal edilmesi halinde uzlaşma hükümsüz kabul edilmekte ve tahsilinden feragat edilen tutar ihya edilerek tekrar mükelleften talep edilmektedir. Uzlaşmanın hükümsüz sayıldığı durumlarda talebinden feragat edilen tutarın ihya edilerek talep edilmesinin yanında, buna bağlı faiz ve cezalar da mükelleften talep edilmektedir¹⁰⁹.

Uzlaşma önerisinin Amerikan İç Gelir İdaresi tarafından reddedilmesi halinde mükellef, reddedilme gerekçesi ve detaylı olarak ret kararına itiraz etme sürecinin yöntemlerini kapsayan bir mail ile bilgilendirilmektedir. Mükellefin, ret kararına yönelik otuz

¹⁰⁷ <http://www.irs.gov/taxtopics/tc204.html> (19.11.2014).

¹⁰⁸ <http://www.irs.gov/taxtopics/tc204.html> (20.11.2014).

¹⁰⁹ Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 223; <http://www.irs.gov/taxtopics/tc204.html> (20.11.2014).

gün içinde Temyiz Ofisine (IRS Office of Appeals) başvurarak, teklifinin yeniden değerlendirilmesini talep etme hakkı mevcuttur. Bazı uzlaşma önerilerinde ise; mükellefin gerekli bilgileri sunmaması, hakkında açılan bir iflasın bulunması, gerekli başvuru harcının veya ödenmesi gerekli ilk tutarın yatırılmaması, vergi beyannamelerinin kayda geçirilmemesi veya teklif görüşülürken cari vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi durumlarında uzlaşma önerisi mükellefe geri dönmektedir. Uzlaşma önerisinin mükelleflere geri dönmesi, uzlaşma önerisinin reddedilmesinden, mükellefin bu karara karşı itiraz etme hakkı bulunmaması nedeniyle farklıdır¹¹⁰.

Amerikan İç Gelir İdaresi; mükellefin uzlaşma talebinin değerlendirilmesi sürecinde, uzlaşma talebinin reddedildiği tarihi izleyen otuz gün içinde ve mükellefçe yapılan temyiz başvurusu Temyiz Ofisi tarafından değerlendirilirken, mükellefin vergi borcunun tahsili amacıyla malvarlığına haciz uygulamamaktadır¹¹¹.

1.6.2. Bazı Avrupa Ülkelerinde Uzlaşma Kurumu

1.6.2.1. İngiltere'de Uzlaşma Kurumu

İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının çözümü bağlamında "idari aşama" ve "yargı aşaması" olmak üzere iki çözüm süreci bulunmaktadır. İngiltere'de vergi ile ilgili uyuşmazlıkların yargı aşamasına taşınmasından önce, idari aşamada çözüm yolu aranmış olması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, uyuşmazlığın yargısal aşamaya taşınmasından önce idari aşamada çözüm yollarının tüketilmesi zorunludur¹¹².

İngiltere'nin ayırt edici özelliklerinden biri, halkının vergi sistemi karşısında en az direnç gösteren, bir diğer ifade ile vergi sistemi ve vergi yasalarına en çok saygı gösteren bir topluluğu temsil etmesidir¹¹³. İngiltere'deki uygulamalardan tespit edilen duruma göre, henüz beyan edilen gelir üzerinden tarhiyat yapılmasından önceki safhada doğabilecek ve doğmakta olan vergi uyuşmazlıklarının yaklaşık %90'ı olumlu sonuçlanmaktadır¹¹⁴. İngiltere'de vergi

¹¹⁰ <http://www.irs.gov/taxtopics/tc204.html> (20.11.2014); Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 223.

¹¹¹ Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 223.

¹¹² Kızılot ve Kızılot, s. 75.

¹¹³ Akyürek, s. 130.

¹¹⁴ Ceyhan İnaltong, "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.375 (Kasım 2012), s. 32; Feyzullah Durgut, "Vergi ve Cezalarda Uzlaşma", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı.490 (Haziran 2007), s. 104.

uyuşmazlıklarının çok düşük sayıda olmasının en önemli nedenleri olarak; iyi organize edilmiş bir vergi idaresinin mevcut olması, idarenin vergi alacağının tespitinde ve uyuşmazlıkların çözümünde amacının vergi almak olup cezayı ikinci planda tutması, servet beyanı ve servetin takip ve kontrol imkanlarının geniş ölçüde sistemleştirilmiş olması, defter ve belge tutma usulünün yerleşmiş olması ve vergi salınmasının çok eski bir maziye dayanması gösterilebilir¹¹⁵.

İngiltere'de vergi uyuşmazlıkları, adli yargı organlarında çözümlenmektedir. Ancak İngiliz vergi sisteminde, öncelikle vergi uyuşmazlıklarının daha başlangıçta ortaya çıkmasına engel olunmak istenmektedir. Maliye teşkilatınca benimsenen "erken elde edilen vergi, daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir" ilkesi uyarınca uygulamada pek az uyuşmazlık yargı organlarına intikal etmektedir. Uyuşmazlığın ortaya çıkmasının önlenemediği durumlarda uzlaşma kurumu uyuşmazlığın çözümünde etkin rol oynamaktadır. Ayrıca mükellefin komisyon tarafından haklı görüldüğü durumlarda uzlaşmadan vazgeçme gibi bir hakkı da mevcuttur¹¹⁶.

1.6.2.2. Almanya'da Uzlaşma Kurumu

Almanya'da da, İngiltere ve Fransa'da olduğu gibi, vergi uyuşmazlıklarının önce idari aşamada çözümlenmeye çalışılması, daha sonra yargısal çözüm yollarına başvurulması esastır. Vergi uyuşmazlığının çözümü hususunda yargı yoluna başvuru aşamasında, idari yollardan uyuşmazlığın çözüm yollarının arandığı ve idare tarafından söz konusu başvuruların reddedildiğinin belgelenmesi gerekmektedir. Böylelikle uyuşmazlıkların çözümü aşamasında idari aşama büyük bir öneme sahip olmakta ve uyuşmazlıkların yargıya intikali büyük çapta azaltılmış olmaktadır. Almanya'da uyuşmazlıkların % 90'ı idari aşamada çözümlenmektedir¹¹⁷.

Almanya'daki uzlaşma kurumu, Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977 yılında kanun koyucu tarafından yürürlükten kaldırılmıştır¹¹⁸. Almanya'da uygulanmakta olan uzlaşma, yasalarda düzenleme bulmuş bir müessese değildir. Mali idare ile mükellefler

¹¹⁵ Kızılot ve Kızılot, s. 75-76.

¹¹⁶ Kızılot ve Kızılot, s. 76.

¹¹⁷ Kızılot ve Kızılot, s. 77.

¹¹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 170.

arasında yapılan anlaşmaların her iki tarafı bağlayıcı olduğu yönündeki Federal Mali Mahkeme kararları doğrultusunda uzlaşma, Almanya’da yasal dayanağı olmayan fakat fiilen uygulanan bir kurum halini almıştır¹¹⁹.

Alman Vergi Hukuku’nda kullanılan tabirle “vergi işlerinde uzlaşma”, vergilemeden kaynaklanan ve mükellef ile vergi dairesi arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının, taraflar arasında uyuşma sağlanarak idare tarafından çözümlenmesi anlamına gelmektedir. Alman vergi uygulamasında uzlaşma kurumuna tekabül edebilecek örneklere rastlamak mümkündür. Özellikle, vergi incelemesinden sonra yapılan “son konuşma (schlussbesprechung)” uzlaşma muadili bir kurumdur. Almanya’da vergi incelemesinin sonunda, mükellefle usulen bir konuşma gerçekleştirilir. Bu “ilk konuşma (besprechung)” da amaç vergi matrahı üzerinde anlaşmaya varmaktır. Bu anlaşma sağlanamadığı takdirde, ikinci yani “son konuşma” yapılır. Son konuşma yapılmadan önce, konuşmanın konusunu teşkil edecek hususların mükellefe önceden bildirilmesi ve mükellefinde hazırlanması için uygun bir süre verilir. Son konuşmada matrahın miktarı üzerinde durulmayıp, sadece matrahı ortaya çıkaran olayın mevcut olup olmadığı ve saptanmış olan farkın kanun hükümlerine göre matrah olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği üzerinde durulur. Vergi denetiminin bir aşamasını teşkil eden son konuşmada mükellefle anlaşmaya varılabilmesi hali, Alman Vergi Hukuku’nda uzlaşmanın temelini teşkil etmektedir¹²⁰.

Almanya’da uzlaşma görüşmelerinde; vergi dairesi müdürü, Maliye Bakanlığı’nın servis müdürü, uzmanlar, mükellef veya temsilcisi, mali müşavirler ve avukatlar bulunmaktadır. Uzlaşmanın kapsamı bağlamında mevcut bir sınırlama bulunmamakta, her türlü maddi olay ve sorunlar uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Kazancın kendisi de dahil olmak üzere amortismanlar ve değerlemeler uzlaşmanın kapsamında bulunmakla birlikte, mükellefin gelir ve giderlerini deftere tam olarak kaydetmediği durumlarda dahi uzlaşma yoluyla matrahın hesaplanması mümkün olmaktadır. Vergi cezaları da uzlaşma kapsamında bulunmakla birlikte, cezalar hafifletilmemekte sadece ceza siciline işlenmemektedir. Ayrıca uzlaşma, yargı aşamasında olup henüz karara bağlanmamış uyuşmazlıklar hakkında da

¹¹⁹ İnaltong, s. 32.

¹²⁰ Kızılot ve Kızılot, s. 78-79.

uygulanabilmektedir. Almanya'da da uzlaşma hükümlerinin kesinliği ve bağlayıcılığı bulunmaktadır¹²¹.

1.6.2.3. Fransa'da Uzlaşma Kurumu

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmeye çalışılmasının zorunluluk teşkil ettiği ülkelerden biri olan Fransa'da, idari çözüm yolları tüketilmeden yargı yoluna başvuru mümkün olmamaktadır. İdari aşamada çözümlenemeyen vergi uyuşmazlıklarının türlerine ve mahiyetine göre, adli ya da idari yargı organlarına başvuru yapılmaktadır. İdari çözüm yolları içinde en büyük paya sahip kurum uzlaşmadır¹²². Dolaylı vergi uyuşmazlıklarının % 94'ü uzlaşma yoluyla idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır¹²³. Fransız vergi uygulamasında dar anlamda uzlaşma (contentieux fiscal), kanun uyarınca salınmış vergiye karşı mükellefin herhangi bir sebeple ödeme konusunda acze düşmesi nedeniyle idareden verginin tamamını (remise) veya kısmen (moderation) kaldırılmasını talep etmesinden ibaret olmaktadır¹²⁴.

Fransa'da uzlaşma kurumu, büyük oranda vergi cezalarında görülmektedir. Fakat cezaların uzlaşma konusu yapılmasında bazı sınırlamalar mevcuttur ve bu durumda uzlaşmaya gidilememekte, konu yargı organlarına intikal ettirilmektedir. Bunların en önemli olanları; bir kaçakçılığın söz konusu olması, suçlunun kendisine önerilen uzlaşma yolunu reddetmesi ve orijinal bir suç konusunun bulunması nedeniyle yeni bir içtihat elde edilmek istenilmesidir¹²⁵.

Fransa'da vergi aslının uzlaşmaya konu edilebilmesi için; vergi aslının dolaysız vergilerden ibaret olması, mükellefin ödeme gücünde acizlik durumunun mevcut olması, Ülkemizde Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay'a karşılık gelen kurumların uygun görüş bildirmesi ve mali anlaşmazlıklar komisyonunun karar vermesi şartlarının tamamının gerçekleşmesi

¹²¹ Durgut, s. 105.

¹²² Akyürek, s. 130.

¹²³ Kızılot ve Kızılot, s. 74; Durgut, s. 105.

¹²⁴ S.Saygın Eyüpgiller, "Fransız Vergi Sistemindeki Gelişmeler Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesine Yönelik Öneriler", **Yaklaşım**, Sayı.236 (Ağustos 2012), s. 17.

¹²⁵ Kızılot ve Kızılot, s. 74; İnaltong, s. 32; Durgut, s. 105; Eyüpgiller, s. 19.

gerekmektedir. Fransa uygulamasında vergi aslında uzlaşma yapılabilmesi görüldüğü üzere, çok ciddi bir prosedüre tabi tutulmuştur¹²⁶

Fransa'da uzlaşmaya ilişkin talepler, il uzlaşma komisyonlarına yapılmaktadır. Uygulamada, uzlaşılacak vergi cezasının niteliği ve miktarı hususunda belli bir sınırlama bulunmamaktadır. Uzlaşma ile ilgili işlemlerle görevli birim il uzlaşma komisyonlarıdır. İl uzlaşma komisyonları; Adalet Bakanı tarafından görevlendirilen bir hakim başkanlığında, İl Kamu Maliyesi Direktörü veya onun vekili, en az maliye müfettişi ünvanını haiz Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü'nün üç temsilcisi, İl noter odasının seçilen bir noter veya onun temsilcisi ve mükellef temsilcisi üç kişiden meydana gelmektedir¹²⁷.

Uzlaşma sonucunda bir tutanak düzenlenmektedir. Bu tutanak, taraflardan her birine haklar tanımakta ve sorumluluklar yüklemektedir. İdare, uzlaşılan konu hakkında takibatı durdurmayı; ceza sorumlusu ise kararlaştırılan miktardaki vergi cezasını, yargısal yola taşımadan ödemeyi taahhüt etmektedir. Fransa'da ayrıca, tarhiyat yapılmadan önce vergi incelemesi esnasında, inceleme elemanı ile mükellef arasında mükellefin isteği üzerine bir "ön uzlaşma" da yapılabilmektedir¹²⁸. Fransız vergi uygulamasındaki "ön uzlaşma" kurumu, Türk vergi uygulamasındaki tarhiyat öncesi uzlaşmaya karşılık gelmektedir.

¹²⁶ Cuma Adıbeş ve İsmail Akkurt, "Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha mı İyidir? (Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.314 (Kasım 2014), s. 59.

¹²⁷ Eyüpgiller, s. 18.

¹²⁸ Kızılot ve Kızılot, s. 74.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

2.1. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KONUSU

VUK ek md.1’de ve UY md.2’de hüküm altına alındığı üzere tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusuna; ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK md.344 üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girmektedir. Bu başlık altında; tarh yöntemi, vergi ve ceza türü, miktar olarak uzlaşma konusuna giren unsurlar inceleme konusu yapıldıktan sonra, uzlaşma konusu dışında kalan vergi ve cezalar irdelenecektir.

2.1.1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK’da tarh yöntemleri olarak; beyannameye dayanan tarh, ikmalen vergi tarhı, re’sen vergi tarhı ve verginin idarece tarhı olmak üzere dört tür tarhiyat yöntemi düzenlenmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından VUK ek md.1’de ve UY md.2’de hüküm altına alındığı üzere, tarh yöntemi bakımından sadece ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlar kapsama dahil edilmiştir¹²⁹.

Beyana dayanan tarhiyat; vergi matrahının yükümlüce saptanıp bildirilmesi sonucu gerçekleştirilen tarhiyat çeşididir¹³⁰. Beyannameye dayanan tarhiyata ilişkin vergiler uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Buna gerekçe olarak, yükümlünün peşinen doğru kabul edilen beyanı üzerinden hesaplanan vergiyi pazarlık konusu etmesinin, uzlaşma müessesesinin doğasına aykırı olması gösterilebilir¹³¹.

İkmalen vergi tarhı VUK md.29’da tanımlandığı üzere; bir verginin tarh edilmesinden sonra bu vergiye ilişkin olarak çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi yöntemidir. İkmalen tarh edilen vergiler, uzlaşma kapsamında bulunmaktadır.

¹²⁹ Candan, s. 269.

¹³⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 96; Candan, s. 35.

¹³¹ Candan, s. 270.

Re'sen vergi tarhı VUK md.30'da tanımlandığı üzere, verginin matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan durumlarda, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden verginin hesaplandığı tarhiyat yöntemidir. Re'sen tarh edilen vergiler de uzlaşma kapsamında bulunmaktadır.

Verginin idarece tarhı VUK mükerrer (mük.) md.30'da tanımlandığı üzere; ikmalen ve re'sen tarhiyatın dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirlenmiş zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenilen yükümlülükleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin, kanunen belirli matrahlar üzerinden idarece hesaplandığı tarhiyat çeşididir. İdarece tarh edilen vergiler de, uzlaşma kapsamında bulunmaktadır.

Uzlaşmanın tarh yöntemi bakımından konusu ile ilgili özellik arz eden bir husus, vergi hatalarının düzeltilmesi dolayısıyla yapılan tarhiyatların uzlaşmaya dahil edilip edilemeyeceği noktasında karşımıza çıkmaktadır. VUK md.120 ve devamında yer alan düzenlemelere göre vergi hataları; idarece kendiliğinden (re'sen yapılan) düzeltmeler (VUK md.121) ile mükellefin başvurusu üzerine yine idarece yapılan düzeltmeler (VUK md.122) olmak üzere iki yolla düzeltilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi neticesinde vergi kısmen veya tümüyle kaldırılabilir, mükellef için ek bir vergi yükü getirilebilir. Konumuz yönünden önem arz eden husus, düzeltme işlemi sonunda mükellefin vergi yükünün kısmen azaltılmış veya arttırılmış olmasıdır¹³².

Düzeltilme işlemi sonunda mükellefin vergi yükünün azalmış olması durumunda düzeltme fişi ile miktarı azaltılan verginin tarh yöntemi, düzeltme işlemi yapılmadan önceki (hatalı) verginin tarh yöntemi ile aynı olacağından, düzeltilen verginin tarh yöntemine bakılarak uzlaşma kapsamına girip girmediği söylenebilmektedir¹³³.

Düzeltilme işlemi sonunda mükellefin vergi yükünün arttığı durumda ise; vergi hatası daha önce ikmalen veya re'sen tarh edilen vergide ise sorun bulunmamaktadır. Zira tarh yöntemi değişmemektedir. Buna karşılık, vergi hatası beyana dayanan ya da idarece tarh

¹³² Candan, s. 272.

¹³³ Candan, s. 272.

olunan vergilerde ise, bu durumda ek vergi tarhını (re'sen düzeltme yapılmasını) gerektiren matrahın belirlenme biçimine göre, ikmalen veya re'sen tarh edilmesi zorunlu olan bir verginin mevcudiyeti bulunmaktadır¹³⁴.

Danıştay'ın bir kararında, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu teşkil edilebileceği belirtilmiştir. Bu karara gerekçe olarak, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin itiraz edilebilir olma özellikleri ileri sürülmüştür¹³⁵.

2.1.2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK'a tabi olan ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar, tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabilmektedir. Fakat, mükellef tarafından verilen beyannameler ile pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle tahakkuk eden vergiler için uzlaşma talep edilmesi mümkün olmamaktadır.¹³⁶

Uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçlar VUK md.1 kapsamına dahil olmakla birlikte, ayrıca Maliye Bakanlığı'na uzlaşma dahilinde olduklarının belirlenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla, gümrük idarelerince alınanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar, bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar ve VUK hükümleri ile kaldırılan vergi, resim ve harçlar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmektedir¹³⁷.

Candan'a göre bir vergiye bağlı olarak yapılan fon kesintilerinin tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girip girmediğinin belirlenmesi gerekli bir husustur. UY md. 4/f'de, VUK kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerince tarh edilen vergi, resim ve harçlara bağlı fonların da vergi tanımına girdiği düzenlemesi yer almaktadır. Candan'a göre söz konusu vergi, resim ve harçlara bağlı fonlardan kastın, vergi miktarı üzerinden belli oranda hesaplanan fon payları olduğu düzenlemedeki anlatımdan algılanmaktadır. Fakat fon kesintileri, vergi, resim veya harç değildir. Üstelik Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda,

¹³⁴ Candan, s. 272-273; **Danıştay 9.D. , 23.3.1995, E. 1994/4194, K. 1995/636** (Candan, s. 293).

¹³⁵ Candan, s. 273; Gerçek, s. 129; **Danıştay 3.D. , 9.3.2000, E. 1999/1840, K. 2000/1029** (Candan, s. 293).

¹³⁶ Mahmut Vural, "Uzlaşma Kapsamına Giren ve Girmeyen Vergi ve Cezalar", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı.490 (Şubat 2001), s. 35; Vefa Hatipoğlu, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.28 (Nisan 2006), s. 165.

¹³⁷ Candan, s. 275.

vergi benzeri asli yüküm olarak dahi kabul edilmemektedir¹³⁸. Dolayısıyla, uzlaşmanın konusu içinde mütalaa edilememeleri gerekmektedir. Candan'a göre fon kesintilerinin uzlaşmaya konu edilebilmesi için ilgili kanunda VUK'a göndermede bulunmuş olması ve yetkili bakanlıkça uzlaşmaya konu edilebileceğinin belirtilmiş olması şartlarının bir arada gerçekleşmesi gereklidir¹³⁹.

2.1.3. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK ek md.1 ve UY md.2 uyarınca tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olan vergi cezaları; ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilere ilişkin vergi ziyai cezalarıdır. Vergi ziyai cezası, VUK md.344/2'de hüküm altına alındığı üzere vergi ziyai suçu işleyenler için öngörülmüştür. Vergi ziyai suçu ise VUK md.344/1'de, mükellef veya sorumlular tarafından VUK md.341'deki yazılı hallerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır¹⁴⁰. VUK md.341/1'de "*Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*" hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca VUK md.341/2'de "*Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.*" şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Vergi ziyai cezalarının tümünün uzlaşmaya konu edilmesi de, mümkün bulunmamaktadır. Uzlaşmaya konu edilmesi mümkün olan vergi ziyai cezaları, VUK md.344/2'deki hükme göre kesilen ve ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında olan vergi ziyai cezalarıdır. VUK md.344/3 hükmü uyarınca kesilen vergi ziyai cezası, VUK ek md.1 ve UY md.2 uyarınca "*Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, ... idare bu bölümde yer alan*

¹³⁸ Candan, s. 276; **Danıştay 3.D. , 2.10.1990, E. 1990/2888, K. 1990/2770; Danıştay 10.D. , 11.10.1989, E. 1987/1540, K. 1989/1703** (Candan, s. 276).

¹³⁹ Candan, s. 276-277.

¹⁴⁰ Şenyüz, s. 341; Adil Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Ceza Türü Açısından Uzlaşmanın Konusu", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.57 (Eylül 2009), s. 1818.

hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.", tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında bulunmamaktadır.

2.1.4. Miktar Olarak Uzlaşmanın Konusu

VUK'un uzlaşma müessesesini düzenleyen hükümlerinde, uzlaşma konusu edilebilecek vergi ve vergi cezasını miktar bakımından açıkça sınırlayan bir ibare bulunmamaktadır. Ancak VUK ek md.1/2'de uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin yönetmelikle düzenleneceği şeklindeki hükümden hareketle, UY'un "*Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi*" başlıklı md.5'e göre, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarının genel tebliğlerle belirlenmesi mümkün kılınmıştır¹⁴¹.

VUK ek md.1/2'ye göre, yerel (mahalli) uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri azami vergi miktarını belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu nedenle de, uzlaşmanın vergi miktarı itibariyle konusunda herhangi bir sınırlama oluşturmaması gerekir. Diğer bir anlatımla, mahalli komisyonların miktar bakımından yetkilerini aşan vergiler için bir başka komisyon nezdinde uzlaşılabilmesi olanak dahilindedir. Zira UY md.6/1-d'ye göre, Maliye Bakanlığı yerel komisyonlara verilen yetki sınırını aşan her türlü vergi, resim ve harçta uzlaşmak üzere merkezi uzlaşma komisyonları kurmaya yetkili kılınmıştır¹⁴².

Özel idarelere ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak komisyonlarının İçişleri Bakanlığı tarafından miktar itibariyle belirlenecek yetkilerini aşanlar hakkında, uzlaşma yapmak üzere komisyonlar öngörülmemiş bulunmaktadır. Bu nedenle söz konusu komisyonların uzlaşma yapma yetkilerinin miktar bakımından sınırlandırılması durumunda, bu belirlenecek miktar sınırını aşan vergi ve vergi cezaları bakımından uzlaşmanın miktar itibariyle sınırının oluşması kaçınılmaz olacaktır¹⁴³.

2.1.5. Uzlaşma Konusu Dışında Kalan Vergi ve Cezalar

¹⁴¹ Candan, s. 284.

¹⁴² Candan, s. 285.

¹⁴³ Candan, s. 285-286.

VUK ek md.1'de ve UY md.2'de hüküm altına alındığı üzere; VUK md.344/3 uyarınca vergi ziyayı, VUK md.359'daki¹⁴⁴ fiillerle gerçekleştiği takdirde, bu fiiller nedeniyle mükellefe ve fiillere iştirak edenlere kesilen vergi ziyayı cezası ve tarh edilen vergi aslı uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır. Ayrıca UY md.2'de belirtildiği üzere, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır¹⁴⁵.

VUK ek md.9 uyarınca, hakkında VUK md.376 hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için uzlaşma hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır. VUK md.376'da; ihbarnamelerin tebliğinden itibaren 30 gün içinde müracaatla re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkının ve arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda¹⁴⁶ belirtilen türden teminat gösterilmesi suretiyle vadenin bitiminden itibaren üç aylık mühlet içinde ödeneceğinin mükellef veya vergi sorumluları tarafından bildirilmesi halinde, söz konusu cezaların miktarında maddede yazılı oranlarda indirim yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece indirim ve uzlaşma hükümleri seçimlik olarak tercih edilebilecek haklar olarak nitelendirilebilir. Ayrıca ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek, söz

¹⁴⁴ **Madde 359 – (Değişik :23/1/2008-5728/276 md.)**

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. ⁽²⁾

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

¹⁴⁵ Candan, s. 286; Vural, s. 35-36.

¹⁴⁶ **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

konusu duruma VUK md.376 hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı saklı bulunmaktadır¹⁴⁷.

2.2. UZLAŞMANIN SAĞLANABİLME KOŞULLARI

VUK ek md.1 uyarınca uzlaşmanın sağlanabilmesi için; uzlaşma başvurusunda bulunanın vergi ziyayının nedeni olarak kanun metnine yeterince nüfuz edememe, vergi ziyayının yanılma halinden kaynaklanması, tarhiyatta VUK md.116, md.117 ve md.118’de yazılı vergi hataları ile bunların dışında her türlü maddi hata bulunması veya olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılıklarının olması nedenlerinden birini ileri sürmesi gerekmektedir¹⁴⁸.

2.2.1. Vergi Ziyai Bakımından Kanun Metnine Yeterince Nüfuz Edememe

VUK ek md.1’de belirtilen “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” ibaresi ile kastedilen husus; vergi mükelleflerinin ve vergi ile ilgili diğer kişi ve kurumların kanunu ve diğer mevzuat hükümlerini bilmemek, uygulamasını anlamamak, yanlış yorumlamak ve bu nedenle yanlış uygulamalar meydana getirmeleridir. Vergi kanunları oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir. Ayrıca günün koşullarına göre sürekli değişen veya güncellenen çok sayıda tebliğ, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemler de bulunmaktadır. Bu kuralların ve gelişmelerin gereği gibi algılanması için, kişinin hukukçu veya muhasebeci gibi söz konusu konuda teknik bilgiye sahip kişilerden olması gerekli olmaktadır. Bu durumlar göz önüne alındığında, bu teknik ve karmaşık hüküm ve kuralların iyi niyetli vergi mükellefleri tarafından da yanlış anlaşılıp, yanlış uygulanmasının mümkün olabileceği gerçeği ortaya çıkmaktadır. Bu gerçekten yola çıkan kanun koyucu, vergi ziyayına vergi mükellefi veya ceza muhatabının kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememelerinden ileri gelmiş olması halini, uzlaşma sağlanmasını gerektiren koşullardan biri olarak kabul etmiştir¹⁴⁹.

Vergi mükellefinin veya ceza muhatabının kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edemeyecek durumda olduğu, ilgili şahsın eğitimi, icra ettiği meslek ve sosyal durumu gibi kıstaslara göre belirlenebilmektedir. Örneğin; herhangi bir mükellefin fatura düzenlerken veya belgelerini yasal defterlerine kayıt ederken hata yapması olasılığı makul kabul edilirken, aynı

¹⁴⁷ Candan, s. 287.

¹⁴⁸ Mehmet Batun, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-I”, **Yaklaşım**, Sayı.211 (Temmuz 2010), s. 115; Candan, s. 288.

¹⁴⁹ Yalçın Gül, “Uzlaşma İçin Aranılan Koşullar ve Müessesenin Hakkaniyetsizliği”, **Mali Pusula**, Sayı.33 (Eylül 2007), s. 48; Candan, s. 288-289.

durumun bir muhasebeci tarafından meydana getirilmesi, teknik bilgi ve icra edilen meslek kıstaslarınca kanun hükümlerine yeterince nüfuz edemediği gibi bir gerçeğe dayandırılmaz¹⁵⁰.

Gül'e göre uzlaşma taleplerinin, günümüz şartlarında (bilgisayar teknolojisi ve gelişmiş muhasebe programları) kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe kıstasına bağlı olarak ileri sürülmesinin, kabul edilebilir bir yanı bulunmamaktadır. Bu duruma sebep olarak ceza hukukuna hakim olan “kanunları bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesini, idarenin mükellefin kanunu bilip bilmediğini objektif olarak ispatlama imkanına sahip olmamasını ve mükelleflerin her türlü hesap ve işlemlerinin doğruluğunun, vergi beyannamelerini imzalayan veya tasdik eden meslek mensuplarının sorumluluğunun altında olmasını ileri sürmektedir¹⁵¹.

2.2.2. Vergi Ziyayının Yanılma Halinden Kaynaklanması

VUK md.369’da hüküm altına alındığı üzere; yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahatta bulunmaları veya bir hükmün uygulanma tarzı konusunda yetkili makamların, görüş ve kanaatini değiştirmiş veya hükme ait bir içtihadın değişmiş olması durumlarında vergi cezası kesilmemektedir. Söz konusu yanılma hallerinden birinin mevcudiyetinin ceza muhatabı tarafından usulüne uygun biçimde kanıtlanmış olması, ceza kesilmemesi için yeterli olmaktadır. Bu kanıtlama, ceza kesme yetkisinin kullanılmasından önce yetkili vergi idaresi nezdinde yapılabileceği gibi, yetkili vergi idaresinin kanıtlamayı uygun görmemesi halinde yargı yerinde de yapılabilmektedir¹⁵².

Uzlaşma müessesesi, yanılma halinin vergi cezasını kaldırıcı etkisini, vergi aslını da kapsama alacak biçimde genişletmektedir. Başka bir anlatımla, yanılma halinin mevcudiyeti söz konusu olduğunda vergi cezası kesilmeyeceği gibi, uzlaşma kapsamı içerisinde vergi aslının azaltılabilmesi veya kaldırılabilmesi durumu da söz konusu olacaktır. Bahsi geçen düzenleme uyarınca uzlaşmaya varılabilmesi için, yanılma halinin varlığının iddia olunması ve bu iddianın uzlaşma komisyonunca yerinde görülerek kabul edilmesi gerekmektedir¹⁵³.

¹⁵⁰ Candan, s. 289.

¹⁵¹ Gül, s. 48-49.

¹⁵² Candan, s. 289-290; Gül, s. 49.

¹⁵³ Candan, s. 290; Gül, s. 49.

2.2.3. Tarhiyatta Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Hataları İle Bunun Dışında Her Türlü Maddi Hata Bulunması

Uzlaşmaya varılabilmesi koşullarından bir diğeri, tarhiyatta VUK'da tanımlanan türde vergi hatası olması veya bu türde vergi hatası olarak sayılanlardan olmayıp her türlü maddi hata bulunması durumudur. VUK md.116'da hüküm altına alındığı üzere vergi hatası; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız olarak fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. VUK md.117'de hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde sayılmıştır. VUK md.118'de ise vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata şeklinde sayılmış bulunmaktadır¹⁵⁴.

Tarhiyatta yukarıda sayılan türde vergi hatası olması durumunda vergi mükellefinin, VUK'da yer alan ve söz konusu vergi hatasının düzeltilmesi için öngörülen idari ve yargısal yollara başvurma olanağı mevcuttur. Mükellef, bu yollardan sadece birine başvurabileceği gibi duruma göre her ikisine de başvurabilmektedir. Tarhiyatta vergi hatası bulunma durumunun doğal sonucu olarak, tarh olunan verginin hatalı kısmının veya duruma göre tamamının terkin edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu nedenle, uzlaşma başvurularının da mükellef ve ceza muhatapları açısından aynı sonucu sağlamaları, bu müessesenin vergi hataları dolayısıyla etkinlik kazanabilmesi için zorunludur¹⁵⁵.

Doktrinde bazı yazarlara göre, mükellef hiçbir zaman lehine yapılması gereken düzeltme yolu mevcut iken uzlaşma yoluna başvurmayacaktır. Başka bir anlatımla, hiçbir mükellef hata içerdiğine inandığı bir vergiyi aynen ödeyerek sadece cezasından kurtulmayı düşünmeyecektir. Böyle bir durum ortaya çıktığında, ceza ile birlikte vergi aslından da kurtulmayı amaç edinecektir. Bu nedenle de, tarhiyatın vergi hatası içermesi ve mükellefçe böyle olduğuna inanılması durumunda, uzlaşma kurumunun işletilmesi beklenmemektedir¹⁵⁶.

Uzlaşmaya varılabilmesi koşullarından biri olan tarhiyatta vergi hatası sayılmayan türde maddi hata bulunmasından kasıt ise; VUK md.116, md.117 ve md.118'de belirtilen hesap ve vergilendirme hataları dışında kalan, verginin miktarını mükellef aleyhine etkileyen

¹⁵⁴ Candan, s. 291; Gül, s. 49.

¹⁵⁵ Candan, s. 291-292.

¹⁵⁶ Candan, s. 292; Gül, s. 49.

her türlü maddi hatanın söz konusu olmasıdır. Uzlaşma olanağı yaratacak hatanın her şeyden önce maddi nitelikte olması gereklidir. Hatanın maddi nitelikte olması, defter ve belgelerde veya verginin hesaplanması sırasında gerçekleştirilen işlem, yazı ve hesaplarda meydana getirilmiş olmasıyla anlaşılmaktadır. Ayrıca uzlaşma olanağının doğması için hatanın, vergi miktarını mükellef aleyhine arttırmış bulunması da zorunluluk teşkil etmektedir¹⁵⁷.

2.2.4. Yargı Kararları ile İdarenin İhtilaf Konusu Olayda Görüş Farklılıklarının Olması

Uzlaşmaya varılabilmesi koşullarından bir diğeri, yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının bulunması durumudur. Vergi incelemesi yapmaya veya ceza kesmeye yetkili olanlarca tarhiyatın ya da cezanın sebebi olarak kabul edilen bir durum ile ilgili, benzer olaylar neticesinde verilen yargı kararlarında idare tarafından farklı yönde görüş bildirilmiş olabilmektedir. Farklı görüşlerin uzlaşma nedeni teşkil edebilmeleri için, yargı kararlarında veya idarenin genel tebliği, genelge, iç genelge ve mukteza gibi işlemlerinde yer almış bulunmaları zorunludur. Ayrıca yargı kararlarının vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, Danıştay vergi dava daireleri ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilmiş olması gerekmektedir. İçerdiği görüş farklılığı nedeniyle uzlaşma başvurusuna esas alınacak kararın kesin hüküm halini almış olması da gereklilik teşkil eden bir unsurdur¹⁵⁸.

Candan'a göre söz konusu "ihtilaf konusu olay", tahakkuk edecek miktarında uzlaşmak istenen verginin doğumuna zemin hazırlayan olay ile aynı manaya gelmemektedir. Zira ihtilaf konusu olay hakkında yargı kararlarında farklı görüşün yer almış olması, kararın hüküm fıkrasında tarh işleminin iptal edildiği manasına gelir. Dolayısıyla iptal edilmiş tarhiyata ilişkin vergi terkin edileceğinden, uzlaşılması muhtemel bir vergi aslı bulunmayacaktır. Bu nedenle Candan'a göre ihtilaf konusu olaydan kasıt, uzlaşmaya konu edilen verginin tarhına neden olan olayın benzeri bir olaya tekabül etmektedir¹⁵⁹.

İhtilaf konusu olayda, yargı kararları ile vergi idaresi arasında görüş farklılığı bulunması nedeniyle uzlaşma talebinde bulunabiliyor olmanın, hukuk devleti ilkesini açıkça ihlal ettiğini savunan yazarlar da bulunmaktadır. Bu yazarlara göre yargı ile idare arasındaki görüş aykırılığının çözümü, yasama organı tarafından bahsi geçen konuya ilişkin yeni ve açık

¹⁵⁷ Candan, s. 292-293.

¹⁵⁸ Candan, s. 293-294.

¹⁵⁹ Candan, s. 294.

bir düzenleme yapılarak ihtilaf konusu olay hangi yönde düzenlenmek isteniyorsa, yasa metninin o yönde yeniden yazılmasından geçmektedir¹⁶⁰.

2.3. UZLAŞMA KOMİSYONLARI

Uzlaşma, vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu olan vergi yükümlüsünün arasında doğmuş ya da doğması muhtemel uyuşmazlığı, karşılıklı ödünler çerçevesinde gidermek üzere anlaşmaları olarak tanımlanabilmektedir. Dolayısıyla uzlaşmanın taraflarından birisini vergi yükümlüsü veya temsilcisi oluşturmaktayken, diğer taraf vergi idaresi adına taraf olma yetkisine haiz uzlaşma komisyonlarından meydana gelmektedir¹⁶¹.

2.3.1. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

UY md.6'da genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişiden meydana gelen ve farklı adlarla kurulan tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarından söz edilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarını, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerlerde teşkil etmek üzere ikili bir ayırım içinde incelemekte fayda bulunmaktadır¹⁶².

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde teşkil eden tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları; vergi dairesi uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu'dur¹⁶³.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde teşkil eden tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları ise; vergi dairesi uzlaşma komisyonu, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu'dur¹⁶⁴.

2.3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

UY md.6/a'ya göre vergi dairesi uzlaşma komisyonları vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında vergi dairesi müdürü tarafından belirlenecek vergi

¹⁶⁰ Gül, s. 50.

¹⁶¹ Candan, s. 295; Şenyüz, s. 347; Yavaşlar, s. 319.

¹⁶² Levent Erkuş, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları ve Uzlaşmada Birliğin Sağlanması, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı.528 (Şubat 2009), s. 123.

¹⁶³ Erkuş, s. 123.

¹⁶⁴ Erkuş, s. 123.

dairesi müdür yardımcıları ve/veya Őefler ve/veya gelir uzmanlarından; baēlı vergi dairelerinde ise malmdrnn başkanlıēında Őef ile gelir uzmanı ve/veya memurdan oluşmaktadır. Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdür yardımcısı veya Őef bulunmaması halinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar, mal müdürlüklerinde ise Őef bulunmaması halinde yerine gelir uzmanı ve/veya memurlarından birisi ye olmaktadır.

2.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

UY md.6/b'ye göre defterdarlık uzlaşma komisyonları vergi dairesi başkanlıēı bulunmayan yerlerde kurulan bir komisyon olup, defterdarın veya tevkil edeceēi defterdar yardımcısının başkanlıēında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşmaktadır.

2.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlıēı Uzlaşma Komisyonu

UY md.6/c'ye göre vergi dairesi başkanlıēı uzlaşma komisyonları, vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceēi grup müdürünün başkanlıēında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşmaktadır. VUK md.4'de yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ise komisyon; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceēi grup müdürü, vergi dairesi müdürü ya da müdürün başkanlıēında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürleri, müdürler, vergi dairesi müdür yardımcıları, müdür yardımcıları ve/veya Őeflerden oluşmaktadır.

2.3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

UY md.6/d'ye göre vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlıēı uzlaşma komisyonları ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bir komisyon olup, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk MüŐavirinin başkanlıēında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müŐavirleri ve/veya müdürlerden oluşmaktadır.

Gerekli olması dahilinde birden fazla Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu kurulabilmektedir. Söz konusu komisyonların kurulacaēı yerler, yetki alanları,

kimlerden meydana geleceği ve sekreteryaya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenmektedir.

2.3.1.5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

UY md.6/e'ye göre Merkezi Uzlaşma Komisyonu; mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan bir komisyon olup, Gelir İdaresi Başkanı'nın başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanı'ndan oluşmaktadır.

2.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri

Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmelerinde vergi idaresini temsil etmekle görevli kılınmıştır. UY md.5'e göre VUK' un değişik ek md.1 ile VUK kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Maliye Bakanlığı (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığına tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler çıkarılmak suretiyle belirlenmektedir.

Uzlaşma komisyonlarının vergi mükellefleriyle uzlaşma yapma yetkileri; konu, yer ve miktar itibariyle sınırlandırılmış bulunmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının konu bakımından yetkileri, uzlaşma konusu edilebilecekleri ilgili bakanlık tarafından belirlenen vergiler ile sınırlı bulunmamaktadır. Diğer bir anlatımla; her uzlaşma komisyonu, diğer yönlerden de uzlaşma başvurusuna konu edilebilecek niteliğe sahip her türlü vergi, resim ve harçlar ile ilgili olarak uzlaşma yapma yetkisini haizdir¹⁶⁵.

Uzlaşma komisyonlarının yer bakımından yetkileri, uzlaşmaya konu edilmiş vergi, resim ve harçlar ile vergi ziyai cezasının, bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kurulmuş olan uzlaşma komisyonlarınca görüşülmesi sınırlamasına tabi bulunmaktadır. Ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonunun uzlaşma yapma yetkisinin coğrafi alanı, konu itibariyle yetkisi dahilinde bulunan vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak bütün Türkiye'yi kapsamaktadır¹⁶⁶.

¹⁶⁵ Candan, s. 299.

¹⁶⁶ Candan, s. 299.

Uzlaşma komisyonlarının miktar bakımından yetkileri UY md.5'te belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığı'nın uzlaşılabilir en çok vergi, resim ve harç miktarlarını, genel tebliğle belirlediği tutarlar bakımından sınırlı bulunmaktadır. Bu bağlamda, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının miktar bakımından yetki sınırlarını belirlemek üzere Maliye Bakanlığı tarafından 352¹⁶⁷, 356¹⁶⁸, 360¹⁶⁹, 372¹⁷⁰ ve 393¹⁷¹ seri nolu VUK Genel Tebliğleri çıkarılmış bulunmaktadır¹⁷². Söz konusu tebliğler çerçevesinde, uzlaşma komisyonlarının oluşumu ve yetki sınırlarının belirlenmesinde vergi dairesi başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerler olmak üzere iki farklı kademelenme sistemi oluşmuş bulunmaktadır¹⁷³.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerler bakımından her iki durumda da ilk aşamada, vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde meydana getirilen vergi dairesi uzlaşma komisyonları yetkilidir. Ancak uzlaşma konusu vergi, resim veya harç miktarının vergi dairesi uzlaşma komisyonunun yetki sınırını aşması halinde uzlaşma yapma yetkisi, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonuna, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise defterdarlık uzlaşma komisyonuna ait bulunmaktadır. Uzlaşma konusu vergi, resim veya harç tutarının, vergi dairesi başkanlığı uzlaşmaya komisyonu veya defterdarlık uzlaşma komisyonunun miktar itibarıyla yetkisini aştığı durumlarda uzlaşma yapma yetkisi üçüncü kademe olarak Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından kullanılmaktadır. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri ise, Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından incelenip sonuca bağlanmaktadır¹⁷⁴.

VUK ve UY'da, Maliye Bakanlığı'nın uzlaşma kapsamına giren vergi, resim ve harç miktarlarını belirleme konusundaki yetkisinden bahsedilmiş, fakat uzlaşma kapsamına dahil olan vergi ziyai cezası hakkında miktar bakımından yetkili komisyon hakkında açık bir

¹⁶⁷ 352 Seri Numaralı Genel Tebliğ, 15.11.2005 tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁸ 356 Seri Numaralı Genel Tebliğ, 23.02.2006 tarih ve 26089 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁹ 360 Seri Numaralı Genel Tebliğ, 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁰ 372 Seri Numaralı Genel Tebliğ, 10.05.2007 tarih ve 26518 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷¹ 393 Seri Numaralı Genel Tebliğ, 29.12.2009 tarih ve 27447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷² Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, s. 406; Zuhal Kızılot, "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları", *Yaklaşım*, Sayı.184 (Nisan 2008), s. 272; Tahir Erdem, "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları- I", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı.235 (Kasım 2007), s. 81; Şaban Özsoy, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı ve Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı.592 (Haziran 2014), s. 61.

¹⁷³ Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, s. 406.

¹⁷⁴ Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, s. 407.

düzenleme getirilmemiştir. Fakat Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı bir iç genelgesinden¹⁷⁵ de anlaşılaçağı üzere, vergi ziyayı tutarı dikkate alınmadan, miktar itibariyle yetkili uzlaşma komisyonunun belirlenmesinde, ilgili cezanın ait olduğı vergi aslı tutarının dikkate alınması gerekmektedir¹⁷⁶.

Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları ile ilgili olarak özellik arz eden bazı durumlar da bulunmaktadır. Bunlardan ilki; Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadi işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan uzlaşma talepleridir. Söz konusu talepler, Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine girenler hariç olmak üzere, herhangi bir miktara bağı kalınmaksızın vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları veya defterdarlık uzlaşma komisyonları tarafından incelenecektir¹⁷⁷.

İkinci olarak, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK md.371 uyarınca 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 kesilen vergi ziyayı cezaları da uzlaşma konusu yapılabilecektir. Bu hallerde, vergi ziyasına yönelik miktar itibariyle yetkili uzlaşma komisyonunun belirlenmesi, ilgili cezaya dayanak teşkil eden vergi aslının tutarı baz alınarak belirlenecektir¹⁷⁸.

Son olarak, ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup dönemi geçmiş geçici verginin de bulunması ve bu tarhiyata karşı uzlaşma talep edilmesi halinde, Maliye Bakanlığı'nca 352 nolu VUK Genel Tebliğı ile yapılan açıklamalar uyarınca, uzlaşmanın vaki olması sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına da yer verilmesi, uzlaşılan tutarların uzlaşma tutanaklarına yazılması ve uzlaşılan

¹⁷⁵ 2000/3 seri nolu VUK İç Genelgesi, 01.06.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5436 sıralıdır. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (09.03.2015).

¹⁷⁶ Şenyüz, s. 347-348; Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 408; Tahir Erdem, "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı.472 (15 Eylül 2006), s. 141.

¹⁷⁷ Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 414; Tezcan Atay, "Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Yeni Miktarlar", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı.455-456 (1-15 Ocak 2006), s. 134; Tahir Erdem, "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları-II", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı.236 (Aralık 2007), s. 66; Tezcan Atay, "Uzlaşma Komisyonları", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı.470 (15 Ağustos 2006), s. 54; Tezcan Atay, "Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı.463 (1 Mayıs 2006), s. 176.

¹⁷⁸ Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 414; Atay, "Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi", s. 176; Atay, "Uzlaşma Komisyonları", s. 54-55; Erdem, "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları-II", s. 66; Atay, "Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Yeni Miktarlar", s. 134.

tutar için mahsup dönemine kadar olmak üzere gecikme faizi hesaplanması gerektiği belirtilmektedir¹⁷⁹.

2.3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanma ve Karar Yeter Sayısı

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları, birisi komisyon başkanı olmak üzere toplam üç üyeden meydana gelmektedir. Komisyonu meydana getiren üyelerin tamamı vergi idaresi elemanlarıdır. Komisyon kendi daimi üyelerine sahip bir kurul olmadığından, asli görevi komisyon üyeliği olmayan şahıslardan meydana gelmektedir¹⁸⁰. UY md.6/2'ye göre uzlaşma komisyonları, üye tam sayısı ile, yani bir başkan ve iki üyenin katılımı ile toplanırlar ve karar yeter sayısı üye çoğunluk kararından ibarettir. Ayrıca UY md.6/3'de belirtildiği üzere, komisyon başkan veya üyelerinin herhangi bir nedenle görevleri başında bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev icra etmektedirler¹⁸¹.

2.3.4. Uzlaşma Komisyonları Kararlarının Hukuki Niteliği

Uzlaşma komisyonu kararlarının hukuki niteliği, uzlaşma komisyonunun kararı verirken vergi idaresinin temsilcisi olup olmadığına göre değişiklik göstermektedir. Uzlaşma komisyonlarının, vergi idaresinin temsilcisi olarak verdiği nihai kararlar vergi idaresinin irade beyanı yerine geçtiğinden, gerçek iradeye uygun olsun veya olmasın vergi idaresini bağlamaktadır. VUK ek md.6/1'e göre vergi idaresi, icrai olan bu karar neticesinde durumu tespit eden uzlaşma tutanağının gerekliliklerini yerine getirmek zorundadır. Ayrıca VUK ek md.6/2'ye göre mükellef veya ceza muhatabı açısından da, üzerinde uzlaşılan ve tutanaklar tespit olunan hususlar hakkında dava açılmamakta ve hiçbir mercie şikayette bulunulamamaktadır¹⁸².

Uzlaşma komisyonları, UY md.10/1'e göre uzlaşma başvurusunu ön incelemeye tabi tutarken vermiş oldukları kararlar çerçevesinde, vergi idaresinin temsilcisi konumunda bulunmamaktadırlar. Dolayısıyla uzlaşma başvurusunun ön inceleme sonucu reddi sonucunda uzlaşma komisyonunca verilen kararlar; hukuk düzeninde değişiklik yaratan, hukuki sonuç

¹⁷⁹ Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, s. 414-415; Atay, "Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi", s. 176; Atay, "Uzlaşma Komisyonları", s. 55; Erdem, "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları-II", s. 66; Atay, "Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Yeni Miktarlar", s. 134.

¹⁸⁰ Yavaşlar, s. 319.

¹⁸¹ Candan, s. 300.

¹⁸² Candan, s. 301-303.

doğuran, kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem niteliğindedir. Söz konusu işlem de, diğer idari işlemler gibi, idari yargı yerlerinde açılacak idari davalara konu edilebilmektedir¹⁸³.

2.4. UZLAŞMA SÜRECİ

2.4.1. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma komisyonlarının yer, konu ve miktar itibarıyla yetkilerine giren vergi aslı ve cezalarıyla ilgili görüşmeler yaparak uzlaşabilmeleri, vergi mükellefi veya ceza muhatabının başvuruda bulunması koşuluna bağlı bulunmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından, uzlaşma komisyonlarının kendiliğinden mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşmaya davet etme yetkileri bulunmamaktadır¹⁸⁴. Sadece re'sen tarhiyata özgü olmak ve herhangi bir taahhütte bulunmamak şartıyla, mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilebilmektedir¹⁸⁵.

VUK ek md.1 ve UY md.7'de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişiler ile küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir¹⁸⁶.

Tam ehliyetli gerçek kişi olan vergi mükellefleri ve ceza muhatapları, uzlaşma başvurusunda bulunma hakkını bizzat kullanabilecekleri gibi, iradi olarak belirleyecekleri vekilleri aracılığıyla da kullanabilmektedirler. Vekil vasıtasıyla yapılan uzlaşma başvurularında, vekilin resmi vekaletname ile tayin edilmiş olması koşulu bulunmaktadır. Tayin edilen vekilin medeni haklarını kullanma ehliyetini haiz olması yeterli olup, avukat olması hususunda zorunluluk bulunmamaktadır¹⁸⁷.

Gerçek kişilerden medeni hakları kullanma ehliyeti tam olmayanların (küçükler ve kısıtlılar) vergi mükellefi olmaları durumunda, söz konusu kişiler adına uzlaşma talebinde

¹⁸³ Candan, s. 303.

¹⁸⁴ Candan, s. 303; İnaltong, s. 34.

¹⁸⁵ Burak Ali Han Tecim, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Nedir? Kimler Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talep Edebilir?", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı.621 (15 Temmuz 2006), s. 106.

¹⁸⁶ Necmi Aslan, "Uzlaşma - 2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı.501 (1 Aralık 2007), s. 52; Adil Nas, "Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talep Edebilecek Kişiler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.69 (Eylül 2009), s. 85; Durgut, s. 110; Tecim, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Nedir? Kimler Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talep Edebilir?", s. 106.

¹⁸⁷ Candan, s. 304-306.

bulunma hakkı kanuni temsilcileri (veli-vasi-kayyım) tarafından kullanılmaktadır. Vergi mükellefinin tüzel kişi, vakıf veya cemaat olması durumunda ise, bunlar adına kanuni temsilcileri uzlaşma talebinde bulunabilmektedir¹⁸⁸.

UY md.7 uyarınca, uzlaşma başvurularının yazılı olması gerekmektedir. Başvurunun yazılı olmasından kasıt dilekçe ile yapılmasıdır. Danıştay tarafından verilen bir karar¹⁸⁹ uyarınca uzlaşma talebi için verilen dilekçede; mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesinin adı ve bulunduğu yer, hesap numarası, vergi ve cezanın türü ve miktarı, ihbarnamenin tarih ve numarası, uzlaşmaya dayanak olan hallerin açıklanması ve tarih ve imza yer almalıdır¹⁹⁰.

UY md.7 uyarınca uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birime¹⁹¹ verilir. Uzlaşma talebini içeren dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür¹⁹².

2.4.2. Kısmi Uzlaşma Talebi

UY md.7/2’de uzlaşma talebinin, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılacağı, kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Fakat VUK ek md.1’de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği belirtilmektedir¹⁹³. Nitekim UY’un kısmi uzlaşmayı yasaklayan ilgili düzenlemesi ile ilgili açılan davada; Danıştay söz konusu düzenlemeyi kanuna aykırı bularak iptaline karar vermiş bulunmaktadır¹⁹⁴.

VUK ek md.1’de hüküm altına alındığı üzere kısmi uzlaşma müessesesinden yararlanabilmek için; ihbarname ile duyurulan verginin matrahının, matrah farkları şeklinde

¹⁸⁸ Candan, s. 306.

¹⁸⁹ **Danıştay VDDGK, 19.06.1988, E. 1996/358, K. 1999/122** (Candan, s. 307).

¹⁹⁰ Candan, s. 307; Şenyüz, s. 346-347.

¹⁹¹ UY md.8’e göre **sekreteryaya hizmetleri**; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

¹⁹² Candan, s. 307-309; Şenyüz s. 346.

¹⁹³ Candan, s. 309-311.

¹⁹⁴ **Danıştay 4.D. , 14.06.2000, E. 1999/5635, K. 2000/2810** <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (17.03.2015).

ayrılabilir olması ve verginin bu matrah farkları itibariyle bölünebilir olması şartlarının bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu ifadeden çıkan sonuç, matrah farklarına göre ayrı ayrı vergi hesaplandığında, ihbarnamede belirtilen toplam vergi miktarında bir değişiklik meydana gelmemesi gerektiğidir¹⁹⁵.

Uygulamada tarhiyat sonrası uzlaşma açısından kısmi uzlaşma müessesesi fiilen yaşama pek geçirilememektedir. Bu düzenlemenin yaşama geçirilememesinin temel nedeni olarak, inceleme elemanlarının raporlarının sonuç bölümünde matrah farklarını kısımlar halinde göstermemeleri ve bu nedenle idarenin her bir matrah farkı kısmı için farklı bir ihbarname düzenlememesi gösterilmektedir. Matrahların ayrı ayrı gösterilmesi durumu, sabit oranın uygulandığı düz oranlı vergiler için söz konusu olabilmekteyse de, artan oranlı vergilerde matrah farklarının bölünmesi, uygulanan vergi dilimlerinin de değişmesine neden olacağından söz konusu olamamaktadır¹⁹⁶. Kısmi uzlaşma müessesesi, mükellefler tarafından da uygulamada pek tercih edilmemektedir. Bunun en önemli sebebi olarak, vergi yargısında dava açma hakkının genellikle yapılan tarhiyatın tümü için kullanılması ve davanın mükellef lehine sonuçlanması halinde mahkemelerin genellikle yapılan tüm tarhiyatın terkin edilmesi yönünde karar veriyor olması gösterilmektedir¹⁹⁷.

2.4.3. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

UY md.9'da hüküm altına alındığı üzere uzlaşma talebinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren otuz gün içinde yapılması gerekmektedir. Uzlaşma talep süresi kanuni¹⁹⁸ bir süre olmakla birlikte, aynı zamanda hak düşürücü¹⁹⁹ süredir. Uzlaşma talep süresi, vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihin ertesi gününden itibaren işlemeye başlamaktadır. Uzlaşma talep süresi

¹⁹⁵ Candan, s. 311.

¹⁹⁶ A.Bumin Doğrusöz, "Uzlaşmada Üç Sorun", **Referans**, 10 Temmuz 2008, s. 1; Gökhan Korhan ve Özgür Özkan, "Kısmi Uzlaşma Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı.301 (Mayıs 2013), s. 114.

¹⁹⁷ Onur Elele, "Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi", **Yaklaşım**, Sayı.185 (Mayıs 2008), s. 118.

¹⁹⁸ Kanuni süre; kanunların, başlangıcını ve bitişini de belirterek açıklamış olduğu sürelerdir. Kanuni süre geçtikten sonra yapılan uzlaşma başvuruları, yetkili uzlaşma komisyonunca incelenmeksizin reddedilir. (Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi", s. 193).

¹⁹⁹ Hak düşürücü süreler; bir hakkın kullanılmasını, başlangıcı ve bitişini belli olan bir süre ile sınırlandıran sürelerdir. Uzlaşma talep süresi, hak düşürücü süre olması nedeniyle, otuz günlük başvuru süresine uyulup uyulmadığı uzlaşma komisyonu tarafından re'sen incelenir. (Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi", s. 194).

içerisine denk gelen resmi tatil günleri süreye dahil bulunmaktadır. Ancak, sürenin son gününün resmi tatil gününe rastlaması durumunda süre, tatili izleyen ilk işgününün tatil saatinde sona ermektedir²⁰⁰.

Uzlaşma talep süresinin başlaması, vergi ve ceza ihbarnamesinin VUK hükümlerine uygun olarak tebliğ edilmiş olmasına bağlı bulunmaktadır. Tebligatın VUK hükümlerine aykırı olarak yapılması halinde, otuz günlük uzlaşma talep süresi işlememekte veya ilgilinin ihbarnameden haberdar olduğunu bildirdiği ya da iddia ettiği tarih esas alınarak süre hesabı yapılmaktadır²⁰¹.

Uzlaşma talep süresi hususunda, çalışmaya ara vermenin (adli tatil, 20 Temmuz-31 Ağustos) herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Zira uzlaşma müessesesi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda²⁰² (İYUK) değil, VUK'da öngörülmüştür ve uzlaşma komisyonları da yargı yeri değil, birer idari kuruluştur²⁰³. Mücbir sebeplerin²⁰⁴ de uzlaşma talep süresini kesmeyeceği belirtilmektedir. Çünkü uzlaşma bir vergi ödevi değil, mükellef veya ceza muhatabının kullanabileceği bir hak konumundadır²⁰⁵. 5604 sayılı Kanun²⁰⁶ uyarınca, her yıl Temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) “mali tatil” uygulaması getirilmiş bulunmaktadır. 5604 sayılı Kanun uyarınca, tarhiyat sonrası uzlaşma talep süresinin son gününün mali tatile rastlaması halinde, sürenin mali tatilin sona erdiği günden itibaren yedi gün uzayacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır²⁰⁷.

2.4.4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

2.4.4.1. Ön İncelemenin Konusu

UY md.10'da hüküm altına alındığı üzere uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi uzlaşma

²⁰⁰ Candan, s. 312-315; Batun, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-I", s. 116; Hatipoğlu, s. 166; Adil Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.251 (Ağustos 2009), s. 193-194.

²⁰¹ Candan, s. 313.

²⁰² **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰³ Candan, s. 313; Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi", s. 196.

²⁰⁴ Mücbir sebep kavramı; herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar olarak tanımlanabilmektedir. (Ejder Yılmaz, s. 1367).

²⁰⁵ Veysi Seviğ, "Uzlaşma Gün ve Saatinin Mücbir Sebep Nedeniyle Yeniden Belirlenebileceği", **Yaklaşım**, Sayı.165 (Eylül 2006), s. 224.

²⁰⁶ **Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun**, 28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁷ İlhan Çetin, "Mali Tatil Süresince Uzlaşma Yapılabilir mi?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.127 (Temmuz 2014), s. 106-108; Mehmet Küçükkaya, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi ve Süreyi Etkileyen Haller", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.52 (Nisan 2009), s. 709.

komisyonuna intikal ettirmeden önce, talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı ve uzlaşma talebinin ilgili komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı yönlerinden ön incelemeye tabi tutmaktadır²⁰⁸.

Uzlaşma talebinin süre ve şekil koşullarına uygunluğu yönünden incelenmesi kapsamında, talebin yazılı şekilde ve otuz günlük başvurusu süresi içinde yapılıp yapılmadığı ve başvurunun mükellef tarafından bizzat ya da resmi vekaletini haiz vekili veya kanuni temsilcisi tarafından yapılıp yapılmadığı denetlenmektedir²⁰⁹.

Uzlaşma talebinin süre ve şekil yönünden uygunluğunun akabinde, sekreteryaya tarafından ön inceleme kapsamında ikinci adım talebin komisyonun yetkisine girip girmediğinin araştırılmasıdır. Bu bağlamda uzlaşma talebine konu edilen vergi aslı ve cezasının, konu, yer ve miktar itibarıyla komisyonunun yetkisine girip girmediği denetlenmektedir²¹⁰.

2.4.4.2. Ön İncelemenin Sonucu

Uzlaşma talebinin ön incelemeye tabi tutulması sonucunda, talebin uygun şekilde ve süresinde yapıldığı ve uzlaşma komisyonunun yetkisi kapsamında bulunduğu tespit edilmesi durumunda, uzlaşma görüşmelerinin başlatılması için gerekli işlemlerin yapılması sürecine geçilmektedir²¹¹.

Uzlaşma talebinin ön incelemeye tabi tutulması sonucunda, talebin uygun şekilde veya süresinde yapılmadığı veya uzlaşma komisyonunun yetkisi kapsamında bulunmadığının tespit edilmesi durumunda, UY md.10/2'de belirtildiği üzere uzlaşma talebi esasen incelemeye geçilmeden reddedilmektedir²¹².

Sekreteryaya tarafından ön inceleme sonucunda verilen uzlaşma talebinin esastan incelemesi yapılmaksızın reddi kararı, hukuki nitelik bakımından kesin ve icrası gerekli, tek yanlı idari işlemdir ve idari davaya konu edilebilmektedir²¹³. Danıştay tarafından verilen

²⁰⁸ Mehmet Batun, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-II”, **Yaklaşım**, Sayı.212 (Ağustos 2010), s. 123-124.

²⁰⁹ Candan, s. 319.

²¹⁰ Candan, s. 319.

²¹¹ Batun, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-II”, s. 124.

²¹² Batun, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-II”, s. 124.

²¹³ Candan, s. 323.

kararlarda da, bahsi geçen ret kararının hukuki niteliği kabul edilmekte ve idari davaya konu olabileceği kabul edilmektedir²¹⁴.

Uzlaşma talebinin sekreteryaya tarafından ön inceleme sonucunda reddedilmesi durumunda, uzlaşmaya başvuru süresi içinde ilgili noksanlığın giderilerek (şekil ve uzlaşma komisyonunun yetkisi) tekrar uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür. Mükellef veya ceza muhatabı, dava süresi dolmamak kaydıyla idari dava açma hakkına da haiz bulunmaktadır. Ayrıca, söz konusu süre dahilinde uzlaşma talebinin reddedilmesi durumunda, VUK md.376'da²¹⁵ yer alan indirim hakkından yararlanma hakkı da mümkün bulunmaktadır²¹⁶.

2.4.5. Uzlaşma Görüşmesi Süreci

Uzlaşma görüşmelerine başlanabilmesi ön inceleme aşamasında, uzlaşma talebinin şekil ve süre koşullarına uygun olarak yapıldığının ve incelemeyi yapan komisyonun yetkisinde olduğunun tespitine bağlı olmaktadır. Ön inceleme safhası neticesinde, uzlaşma başvurusunun uygunluğu tespit edildiği takdirde, komisyonca mükellefe çağrı gerçekleştirilerek uzlaşma görüşmesi safhasına geçilmektedir²¹⁷.

2.4.5.1. Uzlaşma Görüşmesine Çağrı ve Çağrı Yöntemi

UY md.10'da belirtildiği üzere, ön inceleme sonucunda uzlaşma talebinin uygun bulunması halinde, uzlaşma ile ilgili yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini bulundurması hususu ve görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati

²¹⁴ Danıştay 3.D. , 30.09.1986, E. 1986/466, K. 1986/1809; Danıştay 3.D. , 04.05.2000, E. 1998/4552, K. 2000/1763 <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (23.03.2015).

²¹⁵ Madde 376 – (Değişik : 22/7/1998 - 4369/17 md.)

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
 2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri;
- İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

²¹⁶ Candan, s. 324-330; Aslan, s. 53; Özelge No: B.07.0.GEL.0.28/2864-124-2892/1520, Uzlaşma kapsamında olmayan cezalar için uzlaşma talebinde bulunan mükelleflerin bu talebinin reddedilmesi halinde 376. maddenin (vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim) uygulanması talebinin kabul edilip edilemeyeceği hk. Tarih: 11.01.2001. (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> E.T: 23.03.2015).

²¹⁷ Candan, s. 330.

komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilmektedir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir. Uzlaşma davetiyesi muhatabına VUK'un tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmektedir. Tebliğ tarihini ve tebellüğ edenin imzasını içeren alındı, uzlaşma dosyasına konulmaktadır.

UY md.11'de belirtildiği üzere, belirlenen uzlaşma gününün bildirilmesinden sonra, komisyonunun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilmektedir. Uzlaşma görüşmelerinin 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 ertelenmektedir. Söz konusu durum, komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunmakta ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanmaktadır.

Ünver, uygulamada komisyonlarca çok sık uzlaşma gününün ertelenmesi durumuna gidilmemesine rağmen, erteleme kararının gerekçeli olması, ertelemenin iki tarafın mutabakatı sonucu olması ve ertelemenin ve bildirilmesinin belli bir süreyle sınırlı olması yönlerinden ayrıntılı düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir²¹⁸.

Uzlaşma görüşmesine çağrı yazısının söz konusu bilgileri içermemesi veya görüşme tarihinden en az on beş gün önce muhataba ulaştırılmış olmaması halinde, çağrı usulüne uygun olarak yapılmamış bulunmaktadır. Bu durumda, muhatabın bildirilen yer ve zamanda uzlaşma müzakerelerine katılmamış olmasından doğacak sonuçlardan sorumlu tutulması olanaklı bulunmamaktadır²¹⁹.

2.4.5.2. Uzlaşma Görüşmesine Çağrının Sonuçları

Uzlaşma talebinde bulunanın uzlaşma görüşmesine katılmak üzere çağrılmasının sonuçları, uzlaşma talebi sahibinin çağrıya uyup uymamasına, uyması durumunda vergi dairesiyle uzlaşma hususunda anlaşmaya varıp varamamasına göre değişiklik göstermektedir.

²¹⁸ Musa Kazım Ünver, "Uzlaşma Gününün Ertelenmesi", **Yaklaşım**, Sayı. 153 (Eylül 2005), s. 96.

²¹⁹ Candan, s. 331.

2.4.5.2.1. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya İcabet Etmemesi

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının, uzlaşma müzakeresine katılma çağrısına icabet etmemesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, UY md.10/8'de belirtildiği üzere, uzlaşma temin edilememiş olmaktadır. Uzlaşmanın, mükellef veya ceza muhatabının çağrıya uymaması sebebiyle temin edilememiş sayılabilmesi için, uzlaşma çağrısının UY md.10/3'de yazılı şekil ve süre koşullarına uygun olarak yapılması ve mükellef veya ceza muhatabının çağrıya icabet etmemesinin haklı bir sebebe dayanmıyor olması gerekmektedir²²⁰.

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının, uzlaşma görüşmesine katılmamasını haklı kılan mazeretinin bulunması ve bu mazeretini en geç toplantı saatinden önce komisyona bildirmesi durumunda komisyonun toplanamayacağı anlaşıldığından, uzlaşma görüşmesinin başka bir tarihe ertelenmesi ve yeni tarih, yer ve saatin mükellef veya ceza muhatabına ayrıca bildirilmesi gerekmektedir²²¹. Mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşma müzakeresine katılmasına engel olan mücbir sebep durumlarını ispatlamak veya tevsik etmekle yükümlü bulunmaktadır²²².

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılması durumunda, komisyon tarafından mevcut durumun belirtildiği üç nüsha tutanak düzenlenmekte ve bunlardan iki nüshası gereği yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilmektedir. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde komisyonca düzenlenen tutanak, hukuki niteliği itibarıyla kesin, tek yanlı ve icraidir²²³. Danıştay tarafından verilen kararlarda da, uzlaşmanın temin edilememesi kararının kesin, tek yanlı ve icrai özellikte olduğuna vurgu yapılmış ve idari davaya konu edilebileceği hususları belirtilmiştir²²⁴.

²²⁰ Candan, s. 331-332.

²²¹ Candan, s. 332.

²²² http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (24.03.2015); Veysi Seviğ, "Uzlaşma Gün ve Saatinin Yeniden Belirlenmesi", *Dünya*, 28.07.2006, s. 7.

²²³ Candan, s. 332-333.

²²⁴ *Danıştay 4.D. , 16.10.1986, E. 1986/5182, K. 1986/3057; Danıştay 7.D. , 08.03.1989, E. 1986/737, K. 1989/541* (Candan, s. 333).

2.4.5.2.2. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya İcabet Etmesi

UY md.10'da belirtildiği üzere, mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanmaktadır. Uzlaşma görüşmeleri; idareyi temsilen uzlaşma komisyonları ile mükellef veya resmi vekaletini haiz müvekkili arasında geçen bir pazarlık²²⁵ şeklinde meydana gelmektedir²²⁶. Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci (örneğin mükellefin fırıncılık yapması durumunda, fırıncılar odasından bir temsilci) ve 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu (muhasibeci, mali müşavir veya yeminli mali müşavir) bulundurabilmektedir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilmektedirler ve uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza yetkisini haiz bulunmamaktadırlar²²⁷.

379 sayılı VUK Genel Tebliği²²⁸ ile getirilen düzenleme uyarınca, uzlaşma görüşmelerine mükellef ile birlikte katılmak için avukatlara ve 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına (muhasibeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir), tebliğin yayımı tarihinden sonra yapılacak uzlaşma müzakerelerinde uygulanmak üzere hukuki bir belge (sözleşme, vekaletname) ibrazı zorunluluğu getirilmiştir. Vekaletnamenin, "uzlaşma" ibaresini içeren özel vekaletname halinde düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu 379 sayılı VUKGT ile getirilen bu düzenlemenin, VUK'un uzlaşma hükümlerine aykırılık teşkil ettiğini ileri süren Alpaslan'ın²²⁹ yanı sıra, kanıtlama bakımından yararlı bir uygulama olduğu da Çomaklı²³⁰ tarafından ileri sürülmüştür.

Gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinden; uzlaşmanın temin edilememiş sayılması, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın vaki olması olmak üzere üç çeşit sonuç çıkması mümkün bulunmaktadır. Bu sonuçların hangi durumlarda ortaya çıktığının ortaya konulması

²²⁵ Uygulamada genel eğilim; uzlaşma komisyonlarının, ihbarnamede yazılı vergi aslını değiştirmeden, cezada %90'a varan bir indirim yapmayı teklif etmesi şeklinde meydana gelmektedir. Cezada indirim müessesesi çerçevesinde cezanın %50'sini müvekkilin VUK md.376 çerçevesinde tek taraflı bir beyanla indirebilecek olması, uzlaşma görüşmelerinde vergi cezalarında yapılan bu büyük indirimlerin bir manada gerekçesini oluşturmaktadır. (Şenyüz, s. 351).

²²⁶ Şenyüz, s. 351.

²²⁷ Şenyüz, s. 350, Candan, s. 334.

²²⁸ **379 Seri Numaralı Genel Tebliğ**, 05.01.2008 tarih ve 26747 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁹ Mustafa Alpaslan, "Avukat ve Mali Müşavirlerin Uzlaşma Komisyonlarında Temsil Sorunu ve Uzlaşma Görüşmelerinde İbrazı İstenilen Vekaletname İbrazı Hakkında Genel Tebliğ Ne Getiriyor", **Mali Pusula**, Sayı.38 (Şubat 2008), s. 34.

²³⁰ Şafak Ertan Çomaklı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme", **Yaklaşım**, Sayı.182 (Şubat 2008), s. 304.

ve ifade ettikleri hukuki anlam bakımından ayrı başlıklar altında irdelenmesinde fayda görülmüştür.

2.4.5.2.2.1. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Sayılması

Uzlaşma talebinde bulunan mükellefin de katıldığı uzlaşma görüşmeleri sonucunda ortaya çıkabilecek ilk sonuç, uzlaşmanın temin edilememiş sayılması olmaktadır. UY md.10/8'e göre, uzlaşma talebinde bulunanın çağrıya uymasından sonra oluşan uzlaşmanın temin edilememiş sayılması nedenleri olarak iki durum hüküm altına alınmıştır. Bu iki durum; uzlaşma talebinde bulunanın çağrıya uyarak komisyona gelmesine karşın düzenlenen tutanağı imzalamaması veya düzenlenen tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesidir. Bu iki durumdan birinin varlığı halinde, komisyonca bu hususun belirtildiği üç nüsha tutanak düzenlenmekte ve bunlardan bir nüshası mükellefe verilmektedir. Mükellefin tutanağı almaktan imtina etmesi durumunda, tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilmektedir²³¹.

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılması durumunda, mükellef cezalardan indirme hükümlerinden yararlanma talebinde bulunabileceği gibi, dava açma süresi bitmiş veya on beş günden az kalmışsa uzlaşmama tutanağının düzenlendiği tarihi takip eden on beş günlük süre içinde dava açma yoluna da gidebilir²³².

2.4.5.2.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Uzlaşma talebinde bulunan mükellefin katıldığı uzlaşma görüşmelerinden çıkması muhtemel ikinci sonuç uzlaşmanın vaki olmaması durumudur. UY md.10 son fıkrada uzlaşmanın vaki olmaması durumu, komisyonun teklifinin mükellef tarafından kabul edilmediği durum olarak hüküm altına alınmıştır. Söz konusu durumda komisyon, nihai teklifini tutanağa geçirmektedir. 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 sayılmakta ve buna göre gerekli işlemler tesis edilmektedir. Uzlaşmanın bu şekilde vaki olması durumunda mükellefin bahsi geçen dilekçeyi ilgili vergi dairesine verdiği tarih, uzlaşma tarihi olarak kabul edilmektedir.

²³¹ Candan, s. 334-335.

²³² Şenyüz, s. 353.

Gecikme faizinin hesaplanmasında, mükellefin nihai teklifi kabul ettiğine dair dilekçeyi ilgili vergi dairesine teslim ettiği tarih dikkate alınmaktadır²³³.

Mükellef, uzlaşma tutanağı düzenleninceye kadar cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmektedir. Ayrıca, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliği tarihinden itibaren on beş gün içinde dava açma yoluna gitme hakkı da mevcut bulunmaktadır²³⁴.

2.4.5.2.2.3. Uzlaşmanın Vaki Olması

Uzlaşma talebinde bulunan mükellefin katıldığı uzlaşma görüşmelerinden çıkması muhtemel üçüncü sonuç, uzlaşmanın vaki olmasıdır. Uzlaşmanın vaki olması, uzlaşma komisyonunun ve mükellef veya ceza muhatabının, vergi aslı ve/veya vergi cezasının tahakkuk edecek miktarı üzerinde anlaşmaya varmaları anlamına gelmektedir. Bu durum hukuki anlamda bir sözleşme niteliğindedir. Bu nedenle uzlaşma tutanağı kesin olup, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmamakta ve hiç bir mercie şikayette bulunulamamaktadır²³⁵. Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda da, komisyonun tek yanlı tasarrufu ile uzlaşmanın iptaline veya geri alınmasına karar veremeyeceği vurgulanmıştır²³⁶.

UY md.10'da hüküm altına alındığı üzere, uzlaşmanın vaki olması halinde üç nüsha tutanak düzenlenmektedir. Düzenlenen üç nüsha tutanakta da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekilinin imzası yer almaktadır. Tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilmektedir. Bir diğer nüshası, gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilmektedir. Son nüsha ise, uzlaşma komisyonunda oluşturulan dosyada saklanmaktadır.

Uzlaşmanın vaki olması durumunda, uzlaşılan vergi cezalarından indirim talep edilememektedir. Ayrıca mükellef, uzlaşılan vergi aslı veya cezası ile ilgili dava açamamakta,

²³³ Candan, s. 336; Şenyüz, s. 353.

²³⁴ Şenyüz, s. 354.

²³⁵ Candan, s. 336-337; Şenyüz, s. 354.

²³⁶ **Danıştay 3.D. , 27.05.1999, E. 1998/3766, K. 1999/2187; Danıştay 3.D. , 20.09.1995, E. 1994/3105, K. 1995/2514** (Candan, s. 337).

mükellefin uzlaşma başvurusundan önce açmış bulunduğu davaların ise uzlaşmaya varıldığının mahkemeye bildirilerek reddolunması sağlanmaktadır²³⁷.

2.4.6. Komisyon Tarafından Tutanak Tanzim Edilmesi

Uzlaşma başvurusunda bulunanın; çağrıya icabet etmemesi, çağrıya icabet ettiği halde uzlaşmanın temin edilememiş sayılması, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın vaki olması durumlarında, uzlaşma komisyonu tarafından mevcut durum ile ilgili hüküm ifade etmek üzere tutanak tanzim edilmektedir. Söz konusu tutanakların ifade ettiği hüküm ve hukuki nitelikleri ilgili başlıklar altında açıklandığından, bu başlık altında tekrar değinilmeyecektir.

VUK ek md.6'da hüküm altına alındığı üzere, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olmakta ve gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilmektedir. Ayrıca mükellef veya ceza muhatabı, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamamakta ve hiçbir mercie şikayette bulunamamaktadır²³⁸.

Uzlaşma sonucunda düzenlenen tutanaklarda, VUK md.116, md.117 ve md.118'de hüküm altına alınan türden bir vergi hatası (sadece mükellefiyette hata, mevzuda hata, verginin mükerrer olması) bulunması durumunda, mükellef veya ceza muhatabının düzeltme başvurusunda bulunması olanak dahilinde bulunmaktadır²³⁹.

Uzlaşma tutanaklarının damga vergisine tabi olup olmadığı hususu, mali hukuk doktrininde tartışmalı konulardan birini teşkil etmektedir. Hukuki nitelik bağlamında uzlaşma tutanaklarını "sulhname" olarak nitelendiren bazı yazarlar, söz konusu hukuki niteliği nedeniyle damga vergisine tabi olması gerektiğini savunmaktadırlar²⁴⁰.

²³⁷ Şenyüz, s. 355.

²³⁸ Candan, s. 341.

²³⁹ Mehmet Tahir Ufuk, "Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme", **Yaklaşım**, Sayı.176 (Ağustos 2007), s. 76; Candan, s. 346-347; Şenyüz, s. 355; Özelge No: B.07.0.GEL.0.60/6000-2217/25190, Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasından kaynaklanan matrah hatalarının, uzlaşmanın sağlanması sonucunda kesinleşmiş olması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün olmadığı hk. Tarih: 08.05.2001. (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> E.T: 26.03.2015).

²⁴⁰ Uğur Uğurlu, "Vergi İdaresi ile Mükellefler Arasında Düzenlenen Uzlaşma Tutanakları Damga Vergisine Tabi midir?", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı.308 (Aralık 2013), s. 68; Ahmet Acabey, "Uzlaşma Tutanakları Damga Vergisine Tabi midir?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.269 (Şubat 2011), s. 169.

2.5. UZLAŞMANIN TEMİN EDİLEMEMİŞ SAYILMASININ VE VAKİ OLMAMASININ SONUÇLARI

Uzlaşmanın temin edilememesi; mükellefin veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi durumlarına bağlanan sonuç uyarınca uzlaşmanın yapılamaması durumudur. Uzlaşmanın vaki olmaması ise; uzlaşma komisyonunun teklifinin, mükellef tarafından kabul edilmemesi nedeniyle uzlaşmanın yapılamaması durumudur. Uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasının ve vaki olmamasının; uzlaşma hakkı açısından, dava hakkı açısından ve indirim hakkı açısından çeşitli sonuçları bulunmaktadır. Ayrıca, üzerinde uzlaşılamayan vergi aslı veya cezasının ödeme zamanı yeniden belirlenmektedir.

2.5.1. Uzlaşma Hakkı Açısından Sonuçları

VUK ek md.1'de hüküm altına alındığı üzere uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması hallerinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Ancak söz konusu yasak, uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi aslı ve cezası içindir. Yoksa aynı kaynağa dayanan bir başka vergi aslı ve cezasının, koşulları olduğu takdirde uzlaşma başvurusuna konu edilmesinde herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır. Örneğin; bir alım satım muamelesinde doğan gelir (stopaj) vergisinde uzlaşılabilmesi, aynı muameleden doğan katma değer vergisi ile ilgili olarak uzlaşma başvurusunda bulunulmasına ve uzlaşılmasına engel teşkil etmemektedir²⁴¹.

2.5.2. Dava Hakkı Açısından Sonuçları

VUK ek md.7/4 uyarınca, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı, vergi aslı veya cezasına karşı, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açma hakkına haiz bulunmaktadır. Bu bağlamda dava açma süresi bitmiş veya bitmesine on beş günden az kalmış olması ihtimalinde süre, tutanağın mükellefe veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren on beş gün uzamaktadır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun almış olduğu bir karar neticesinde, uzlaşmanın vaki olmaması sonucuna yönelik tanınmış

²⁴¹ Adil Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin veya Vaki Olmamasının Sonuçları", **Yaklaşım**, Sayı.200 (Ağustos 2009), s. 352; Yunus Şengöz, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları-II", **Yaklaşım**, Sayı.125 (Mayıs 2003), s. 133-134; Candan, s. 348.

dava açma hakkının, uzlaşmanın temin edilememesi hali içinde geçerli olduğu sonucuna ulaşılmıştır²⁴².

VUK ek md.7/2 uyarınca, mükellef veya ceza muhatabı, aynı vergi aslı veya cezası için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenememektedir. Herhangi bir sebeple incelenip karara bağlanması durumunda ise, bu karar hükümsüz sayılmaktadır. VUK ek md.7 son fıkra uyarınca uzlaşmanın vaki olmaması halinde, ek md.7/2 uyarınca durdurulan yargılamaya vergi dairesinin yazı ile bildirmesi sonucu devam edilerek dava hakkında karar verilmektedir.

Uzlaşmanın vaki olmaması nedeniyle vergi mahkemesinde dava açma süresinin bitmesinin, çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde sürenin yedi gün uzayacağını belirten Nas'ın²⁴³ yanı sıra, sürenin uzamayacağı hususu da Candan²⁴⁴ tarafından belirtirmiştir.

2.5.3. İndirim Hakkı Açısından Sonuçları

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasının veya vaki olmamasının neticesinde VUK ek md.9 ve UY md.14'de hüküm altına alındığı üzere, ceza muhatabının uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanı üzerine, VUK md.376 uyarınca dava açma süresi içinde ceza indirimini talep hakkı bulunmaktadır. Ancak ceza muhatabının bahsi geçen konuda yargı yoluna başvurmamış olması zorunludur²⁴⁵. Ceza muhatabı uzlaşma sonucunda indirilen ceza tutarını, ceza indirim tutarı ile mukayese edecek ve ceza indirim tutarının daha fazla olması ihtimalinde uzlaşma talebinden vazgeçerek ceza indirimi talebinde bulunacaktır²⁴⁶.

Danıştay tarafından verilen kararlarda, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra VUK ek md.7'de tanınan ek on beş günlük dava açma süresi içinde de, uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açma yerine, VUK md.376 gereğince indirimden yararlanmak üzere başvuruda bulunabilmenin mümkün olduğu vurgulanmıştır²⁴⁷.

²⁴² DİBKK, 23.10.1986, E. 1986/2, K. 1986/2 <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (26.03.2015); Yunus Şengöz, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları-I", *Yaklaşım*, Sayı. 124 (Nisan 2003), s. 151; Candan, s. 348-349.

²⁴³ Danıştay 2.D. , 21.04.1988, E.1986/2696, K. 1988/1656 (Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Vaki Olmamasının Sonuçları", s. 355).

²⁴⁴ Candan, s. 353.

²⁴⁵ Candan, s. 353; Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Vaki Olmamasının Sonuçları", s. 355.

²⁴⁶ Şengöz, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları-I", s. 150-151.

²⁴⁷ Danıştay 4.D. , 13.03.1989, E. 1988/1409, K. 1989/1264; Danıştay 4.D. , 21.02.1994, E. 1992/2367, K. 1994/904, (Candan, s. 354).

2.5.4. Uzlaşma Sağlanamayan Vergi Aslı ve Vergi Cezasının Ödenmesi

UY md.15 uyarınca; uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması halinde vergi aslı ve cezaları, VUK md.112 ve md.368 ile İYUK md.27 hükümleri çerçevesinde ödenmektedir.

Uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması halinde, vergi aslı veya cezasına yönelik kanuni süre içinde dava açılmamışsa, ödeme VUK md. 112'ye göre yapılmaktadır. Genel ve ek dava açma süresi içinde idari dava açılmış olması halinde ise ödeme zamanı, vergi aslı veya cezası için vergi mahkemesi kararı üzerine vergi idaresince düzenlenecek ihbarnamenin, vergi mükellefi veya ceza muhatabına tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gündür²⁴⁸.

Uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması halinde, ödenen vergi asılları için 6183 sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda; mükellefin sonradan komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bildirmediği durumlarda tarh edilen vergi için, verginin normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar; teklifi kabul ettiğini dilekçeyle bildirdiği durumlarda ise, verginin normal vade tarihinden bildirim tarihine kadar olan müddet için gecikme faizi hesaplanmaktadır. Uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda ise, gecikme faizi tarh edilen verginin normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar hesaplanmaktadır²⁴⁹.

2.6. UZLAŞMAYA VARILMASININ SONUÇLARI

Uzlaşmaya varılmış olmasının; uzlaşmanın kesinliği açısından, tarafların dava hakkı açısından, vergi dairesinin inceleme yetkisi açısından ve indirim hakkı açısından çeşitli sonuçları bulunmaktadır.

2.6.1. Uzlaşmanın Kesinliği Açısından Sonuçları

UY md.12/1'de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşmanın vaki olması halinde komisyonlarca düzenlenecek tutanaklar kesindir ve gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda, uzlaşmanın vaki olması üzerine

²⁴⁸ Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Vaki Olmamasının Sonuçları", s. 356.

²⁴⁹ İlyas Meriç ve Cihan Deligöz, "Uzlaşma Müessesesinde Gecikme Faizinin Tatbiki", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.382 (Haziran 2013), s. 176-177.

uzlaşmanın ve uzlaşma tutanağındaki hususların kesin olduğu hususlarına yönelik vurgu yapılmıştır²⁵⁰. Uzlaşma tutanağının vergi idaresine gelmesi üzerine, daha önce tarh ve tebliğ olunan vergi aslı ve cezasının uzlaşılan tutara göre düzeltilerek, bu miktar üzerinden yeniden tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

UY md.12/2'de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşmanın vaki olması neticesinde tutulan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmamakta ve hiçbir mercie şikayette bulunulamamaktadır. Ancak, uzlaşma sonucu ortaya çıkan vergi hatalarına yönelik düzeltme yoluna başvurulmasının mümkün olduğu Danıştay'ın bazı kararlarında ve Maliye Bakanlığı'nca verilen özeldelerde vurgulanmıştır²⁵¹. Uzlaşma sonucu ortaya çıkan vergi hatalarına yönelik düzeltme yoluna başvurulmasının kanunilik ve hukuk devleti ilkeleri gereği olduğunu savunan yazarlar da mevcuttur²⁵².

2.6.2. Tarafların Dava Hakkı Açısından Sonuçları

VUK ek md.7/2 ve UY md.13/2'de hüküm altına alındığı üzere, mükellef tarafından, uzlaşmaya konu vergi aslı veya cezası için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa söz konusu dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenememekte, herhangi bir sebeple incelenmiş ve karara bağlanmış olması ihtimalinde ise bu karar hükümsüz sayılmaktadır²⁵³.

VUK ek md.7/3 ve UY md 13/3'de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, uzlaşmaya varılan vergi aslı ve cezasına karşı (bunlardan sadece biri üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine karşı), ceza muhatabı ise uzlaşmaya varılan cezaya karşı dava açamamaktadır. Mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma talebinden önce dava

²⁵⁰ Danıştay 4.D. , 13.03.2003, E. 2002/3936, K. 2003/611, Danıştay 9.D. , 14.10.2004, E. 2002/805, K. 2004/4955, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (29.03.2015).

²⁵¹ Danıştay 3.D. , 04.04.2006, E. 2005/2364, K. 2006/942 <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (29.03.2015); Özelge No: B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094, Vergilendirme işleminde uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapılmış olan mevzu hatasının uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış olması nedeniyle, hatalı olarak uzlaşma yoluyla da kesinleşen miktarların düzeltme zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak düzeltilmesi hk. Tarih: 09.12.2001 (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> E.T: 29.03.2015); Özelge No: B.07.0.GEL.0.28/2880-5314, Uzlaşma yoluyla kesinleşen ve Vergi Usul Kanununun 118/2 ve 3 maddelerinde belirtilen şekilde vergilendirme hatası yapılan tarhiyatın, Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekeceği hk. Tarih: 02.12.1998 (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> E.T: 29.03.2015).

²⁵² Mehmet Yücel, "Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.119 (Kasım 2014), s. 50-52; Volkan Aksoyoğlu, "Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi?", **Mali Pusula**, Sayı.47 (Kasım 2008), s. 87; Ufuk, s. 76.

²⁵³ Zuhul Kızılot, "Önce Vergi Mahkemesinde Dava Açılıp Ardından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstenebilir mi?", **Yaklaşım**, Sayı.204 (Aralık 2009), s. 299; Candan, s. 358; Danıştay 3.D. , 25.05.1984, E. 1983/4393, K. 1984/1870 (Candan, s. 358).

açmış olması durumunda, uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilmekte ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanmaktadır²⁵⁴.

VUK md.377/2'de vergi idarelerine, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar karşı dava açma hakkı tanınmış bulunmaktadır. Matrah tahmin ve takdir kararına dayanılarak tarh olunan vergi üzerinde mükellefle uzlaşılması durumunda, söz konusu durum uzlaşma başvurusuna konu edilen verginin matrahını da kapsadığından, vergi idaresi üzerinde uzlaşılan bu matraha karşı idari dava açamamaktadır²⁵⁵.

2.6.3. Vergi Dairesinin İnceleme Yetkisi Açısından Sonuçları

VUK ek md.6 ve UY md.12'de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşmanın vaki olması neticesinde, uzlaşılan ve tutanaklarda tespit edilen hususlar kesin olup, söz konusu hususlar hakkında dava açılması veya herhangi bir mercie şikayette bulunulması mümkün bulunmamaktadır. Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda da, "uzlaşmanın kesinliği" ilkesi gereği, uzlaşmanın vaki olması neticesinde idarenin inceleme yapma yetkisinin bulunmadığı yolunda hükümler bulunmaktadır²⁵⁶.

Uygulamada, uzlaşma başvurusuna konu edilen ve üzerinde uzlaşılan verginin tarh yöntemine ilişkin başka bir sebepten dolayı veya VUK md.116, md.117 ve md.118'de hüküm altına alınan vergi hatalarının mevcudiyeti halinde düzeltme amaçlı, vergi idaresinin yeniden bir inceleme yapmasına engel olmadığını savunan yazarlar bulunmaktadır²⁵⁷. Maliye Bakanlığının bir özelgesinde de, vergi hukukuna egemen olan ilkeler uyarınca vergi hatalarının vergilendirilmesinin geçerli bir dayanağı bulunmadığı belirtilmiştir²⁵⁸. Keza, Danıştay tarafından son zamanlarda verilen kararlarda da, üzerinde uzlaşılan vergilerde vergi hatası bulunması durumunda, idare tarafından yeniden inceleme yapılmasının mümkün olduğu yönünde hükümler bulunmaktadır²⁵⁹.

²⁵⁴ Candan, s. 358; **Danıştay 4.D. , 12.05.1994, E. 1993/3017, K. 1994/3085** (Candan, s. 359).

²⁵⁵ **DİBKK, 02.07.1985, E. 1985/4, K. 1985/5** (Candan, s. 370).

²⁵⁶ **Danıştay 4.D. , 29.03.2004, E. 2003/769, K. 2004/605; Danıştay 4.D. , 22.06.1998, E. 1998/93, K. 1998/2768; Danıştay 4.D. , 11.01.1996, E. 1994/4274, K. 1996/97; Danıştay 4.D. , 17.06.1993, E. 1991/2562, K. 1993/3038** /Candan, s. 371); Aksoyoğlu, s. 86.

²⁵⁷ Candan, s. 371; Aksoyoğlu, s. 86-87; Ender İnelli, "Vaki Olmuş Bir Uzlaşma Düzeltmeye Konu Edilebilir mi Veyahut Yok Sayılabilir mi?", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı.729 (15 Ocak 2011), s. 78.

²⁵⁸ Özelge No: B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574, Vergi hatalarının düzeltilmesi hk. Tarih: 20.04.2005 (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> E.T: 04.04.2015).

²⁵⁹ **Danıştay 3.D. , 04.04.2006, E. 2005/2364, K. 2006/942; Danıştay 3.D. , 03.02.1994, E. 1993/35, K. 1994/302** <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (05.04.2015); Candan, s. 371; Aksoyoğlu, s. 87.

2.6.4. İndirim Hakkı Açısından Sonuçları

VUK md.376, VUK ek md.9 ve UY md.14 uyarınca uzlaşmanın vaki olması neticesinde, üzerinde uzlaşılan vergi cezası ile ilgili olarak VUK. md.376'da hüküm altına alınan indirim hakkından faydalanmak mümkün bulunmamaktadır. Seçimlik hak olarak tanınan uzlaşma ve cezada indirim müesseselerinden birlikte yararlanamayacağı, Danıştay tarafından verilen kararlarda ve Maliye Bakanlığı özelgelerinde de belirtilmiş bulunmaktadır²⁶⁰.

2.7. UZLAŞMA SAĞLANAN VERGİ ASLI VE CEZASININ ÖDENMESİ

VUK ek md.8/1 ve UY md.15/1'de hüküm altına alındığı üzere uzlaşmanın sağlanması üzerine uzlaşılan vergi aslı ve cezasının ödenme zamanı, uzlaşmanın vaki olması üzerine düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağının vergi aslı veya cezasının ödeme zamanlarından önce tebliğ edilip edilmediğine göre değişmektedir.

UY md.15 uyarınca uzlaşmanın vaki olması üzerine uzlaşılan vergi aslı ve cezasının ödeme zamanı, uzlaşma üzerine düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağının vergi aslı veya cezasının ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmesi ihtimalinde, mevzubahis vergi aslı veya cezasının kanuni ödeme zamanıdır. VUK. md.111'e göre vergi aslı için kanuni ödeme zamanı, vergi kanunlarında spesifik olarak gösterilen sürelerdir. VUK md. 368 uyarınca vergi cezaları için kanunu ödeme süresi ise, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren işleyecek olan bir aylık süredir²⁶¹.

UY md.15'e göre uzlaşmanın vaki olması üzerine uzlaşılan vergi aslı ve cezasının ödeme zamanı, uzlaşma üzerine düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağının vergi aslı veya cezasının ödeme zamanından kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmesi ihtimalinde ise, tutanağın tebliğinden itibaren bir aydır.

²⁶⁰ Danıştay 7.D. , 29.01.1992, E. 1998/235, K. 1992/39 (Şengöz, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları-II", s. 134); Şengöz, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları-II", s. 134; Özelge No: B.07.0.GEL.0.30/3049-376-399/16154, Mükellefin uzlaşma talebinde bulunması ve uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde cezada indirim hükmünden faydalanması mümkün değildir. Ancak, mükellefin uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirir bir talebi olursa, indirim müessesesinden yararlanmasının mümkün olduğu hk. Tarih: 10.04.2002 (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> E.T: 05.04.2015) ; Özelge No: B.07.0.GEL.0.28/2880-5876/58920, Cezada indirim ve uzlaşma talebinde bulunulmasının şartları hk. Tarih: 10.12.2004 (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> E.T: 05.04.2015).

²⁶¹ Candan, s. 373.

VUK md.112 uyarınca üzerinde uzlaşma sağlanan vergi aslı veya ceza miktarına, söz konusu vergi veya cezanın normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanarak uygulanmaktadır. Uzlaşılan vergi aslı veya cezasının vadesinde ödenmemesi, uzlaşmayı hükümsüz kılmamaktadır. Üzerinde uzlaşılan vergi aslı veya cezası kamu alacağı haline dönüştüğünden, bahsi geçen vergi aslı veya cezasının tahsili hususunda AATUHK hükümleri uygulanmaktadır²⁶².

²⁶² Durgut, s. 111-112.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

3.1. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KONUSU

VUK ek md.11 ve TÖUY md.2'de hüküm altına alındığı üzere tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Maliye Bakanlığı Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (VUK md.344/2 uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile amaçlanan, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezaların, henüz vergi tarh edilmeden ve/veya ceza kesilmeden önce vergi idaresi ile mükellef arasında pazarlık konusu yapılmak suretiyle anlaşmaya varılmasının sağlanmasıdır²⁶³. Bu başlık altında; yetkili vergi dairesi, tarh yöntemi, vergi türü, ceza türü ve miktar bakımından tarhiyat öncesi uzlaşma konusuna giren unsurlar inceleme konusu yapılacaktır.

3.1.1. Yetkili Vergi Dairesi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK ek md.11 ve TÖUY md.2'de hüküm altına alındığı üzere, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin vermekle yetkili kılınan tek birim Maliye Bakanlığıdır. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini, kendisine bağlı vergi daireleri yönünde kullanmakta ve tarhiyat öncesi uzlaşma yapılabilmesini, bu vergi dairelerinin tarha yetkili oldukları vergi asıl ve cezaları ile sınırlamaktadır. Maliye Bakanlığı vergi dairelerinden anlaşılması gereken husus TÖUY md.4/i'de belirtildiği üzere, vergi dairesi müdürlükleri ve bağlı vergi dairesi konumundaki mal müdürlükleridir²⁶⁴.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilecek vergilerin öncelikle, Maliye Bakanlığı bünyesindeki vergi dairesi müdürlükleri ve bağlı vergi dairesi konumundaki mal müdürlüklerinin tarh yetkisine giriyor olması gerekmektedir. Dolayısıyla, diğer idarelerin tarh

²⁶³ Şenyüz, s. 333.

²⁶⁴ Candan, s. 380.

yetkisine giren vergi asılları ve cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün olmamaktadır²⁶⁵. İl Özel İdareleri ve belediyeler tarafından alınmakta olan vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında bulunmaktadır. Keza gümrük idareleri tarafından alınmakta olan vergi ve cezalar da, VUK hükümlerine tabi olmamaları nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında bulunmaktadır²⁶⁶.

TÖUY md.2'de hüküm altına alındığı üzere tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, sadece vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemesi neticesinde tarh edilecek vergi aslı veya kesilecek vergi cezası girmektedir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ise VUK md.135 ve TÖUY md.4/j, md.4/k ve md.4/l de belirtildiği üzere; vergi başmüfettişi, vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcısı, mahallin en büyük mal memuru (vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde defterdar), Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar ve vergi dairesi müdürlerinden ibarettir²⁶⁷.

3.1.2. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK ek md.11 ve TÖUY md.2'de hüküm altına alındığı üzere; tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler ve kesilecek cezalar açısından mümkün olmaktadır. Yani tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu, inceleme elemanları tarafından inceleme raporuna bağlanmış tarhiyatlar ve cezalar oluşturmaktadır²⁶⁸.

VUK ek md.11 ve TÖUY md.2'de, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına giren vergilerin tarh yöntemi ile ilgili açık bir ifade yer almamaktadır. Ancak VUK'da vergi incelemesine dayanılarak yapılabilecek tarhiyatlar; md.29'da hüküm altına alınan ikmalen vergi tarhı ile md.30'da hüküm altına alınan re'sen vergi tarhı yöntemleridir. Keza Danıştay tarafından verilen bir kararda da tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna giren tarhiyat türleri, ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlar olarak belirtilmiştir²⁶⁹.

²⁶⁵ Candan, s. 380.

²⁶⁶ Durgut, s. 107.

²⁶⁷ Rıza Bilgiç, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi'nde Yeni Dönem", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı.562 (Aralık 2011), s. 56.

²⁶⁸ Burak Ali Han Tecim, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Nedir? Kimler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edebilir?", **Mali Çözüm**, Sayı.74 (Ocak-Şubat-Mart 2006), s. 276; Candan, s. 381.

²⁶⁹ **Danıştay 7.D. , 04.06.1990, E. 1990/1246, K. 1990/1543** (Candan, s. 381).

Bahse konu tarh yöntemleri dışında kalan, beyan üzerine tarh ile idarece tarhta ve varsa bunlara ilişkin cezalarda ise, incelemeye dayalı olmamaları nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün bulunmamaktadır²⁷⁰. Ayrıca, takdir komisyonunca takdir edilen matrahlar üzerinden tarh edilen vergi asılları ve kesilen vergi cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında bulunmamaktadır²⁷¹. Ancak, belli bir kıymetin değerinin inceleme elemanınca, takdir komisyonuna takdir ettirildikten sonra diğer matrah farkları ile bitlikte rapora bağlanması durumunda, henüz tarhiyat gerçekleştirilmediği için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılma imkanı mevcuttur²⁷².

3.1.3. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

TÖUY md.2 ve md.4/h' da hüküm altına alındığı üzere tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin tarha yetkili oldukları vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı fonlar dahil olmaktadır. TÖUY md.4/h'de vergi kavramı; vergi resim ve harçları kapsamının yanı sıra, "vergi benzeri mali yükümlülük" olan fonları da kapsayacak şekilde hüküm altına alınmıştır²⁷³.

VUK hükümlerinin uygulanmasının mümkün olmadığı, gümrük idarelerince alınan vergi, resim ve harçlar ile bunlara ait cezalar ile ilgili tarhiyatlar, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmemektedir. Zira VUK kapsamına girmekle birlikte, vergi, resim ve harç niteliğinde olmayan gecikme faizi gibi kamu alacakları da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında bulunmaktadır. Danıştay tarafından verilen bir kararda, VUK md.112 uyarınca hesaplanan gecikme faizinin, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemeyeceği yönünde hüküm verilmiş bulunmaktadır²⁷⁴.

3.1.4. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK ek md.11 ve TÖUY md.2'de hüküm altına alındığı üzere, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak

²⁷⁰ Candan, s. 381.

²⁷¹ Tecim, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Nedir? Kimler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edebilir?", s. 276.

²⁷² Ruhi Önoğlu, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.333 (Mayıs 2009), s. 25.

²⁷³ Candan, s. 383.

²⁷⁴ **Danıştay 7.D. , 04.06.1990, E. 1990/1246, K. 1990/1543** (Candan, s. 383-384).

kesilecek vergi ziyai cezası (VUK md.344/2 uyarınca vergi cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç), usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu teşkil etmektedir. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşmanın ceza türü açısından konusuna; vergi ziyai cezası (VUK md.344/2 uyarınca vergi cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç), usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası girmektedir²⁷⁵.

VUK md.344/2'de hüküm altına alındığı üzere vergi ziyasına VUK md.359'da yer alan fiillerle sebep olunması halinde, ilgili vergi aslı ve vergi cezası tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer almayacaktır. Ağır nitelikli fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda uzlaşma kapsamına dahil edilmemesi, söz konusu fiillerin genel karakterinin kamu düzenini bozmasıyla açıklanabilir. Kaçakçılık suçunu işleyen ceza muhatabının, verdiği zarardan indirim sağlamak suretiyle vergi idaresi ile pazarlığa girişmesi hukuken kabul edilebilir bir durum değildir. Keza aynı zamanda ceza mahkemelerinde yargılanan kaçakçılık suçları sonucu kesilecek vergi cezasında uzlaşmaya gidilmesi düşüncesi ceza siyasetine de aykırıdır. Çünkü aynı fiilin kabahatler hukuku açısından sonuçlarını kaldırıp, suç hukuku açısından devam ettirmek açık bir çelişki yaratır²⁷⁶.

Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girebilmesi için, vergi incelemesi neticesinde ortaya çıkması ve tarh edilecek vergi, resim ve harçlara ilişkin olması gerekli bir husustur. "İlişkin olmak" tabirinden anlaşılması gereken, cezanın mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin doğruluğunu teyit etmeye imkan verecek nitelikte olmasıdır. Özel usulsüzlük cezası olarak bu duruma, fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması örnek olarak verilebilir. Bu durumda kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına dahil olacaktır²⁷⁷.

Ayrıca pişmanlık hükümlerinin ihlal edilmesi sonucu kesilen cezalar ve mükelleflerin kendiliğinden verdikleri beyannamelere istinaden kesilen cezalar, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmemektedir²⁷⁸.

²⁷⁵ Candan, s. 385.

²⁷⁶ Şenyüz, s. 334.

²⁷⁷ Abdullah Karaboyacı, "Özel Usulsüzlük Cezalarının Tamamı Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilebilir mi?", **Yaklaşım**, Sayı.237 (Eylül 2012), s. 88-89.

²⁷⁸ Vural, s. 36.

3.1.5. Miktar Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının aksine, salınacak vergi veya kesilecek cezanın miktarı ile sınırlı olma durumu bulunmamaktadır. Bu bağlamda tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında rakamsal yetki sınırı bulunmadığından, her türlü uzlaşma talebini sonuçlandırabilme yetkisi mevcuttur²⁷⁹.

3.2. UZLAŞMANIN SAĞLANABİLME KOŞULLARI

VUK ek md.1'de tarhiyat sonrası uzlaşma bağlamında sadece uzlaşmanın konusunun belirlenmesi ile yetinilmemiş, ayrıca idarenin vergi mükellefi veya ceza muhatabı ile uzlaşabilmesi koşulları tahdidi olarak hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma bağlamında ise, idarenin vergi mükellefi ile uzlaşabilmesi koşulları olarak yasal ve idari mevzuatta herhangi bir sınırlama getirilmemiş bulunmaktadır. Bu durumun doğal sonucu olarak, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan vergi mükellefi veya olası ceza muhatabı, talebini herhangi bir yazılı mevzuat hükmüne dayandırma veya herhangi bir hukuka aykırılık ileri sürmek durumunda kalmamaktadır. Keza idarenin de, uzlaşma talebini kabul bağlamında bir takım maddi ve hukuki nedenlerin meydana gelmiş olması sınırlamasıyla bağlı olmaması durumu mevcuttur²⁸⁰.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanabilmesinin bir takım koşulların gerçekleşmesine bağlanmaması sebebiyle bu müessese, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine oranla daha serbest ve pazarlığın daha baskın olduğu bir görüşme şeklinde geçmektedir²⁸¹. Dolayısıyla iki müessese arasındaki fark vergi yükü bağlamında, vergide adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyen bir uygulamaya mahal vermektedir.

3.3. UZLAŞMA KOMİSYONLARI

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu olan vergi yükümlüsünün arasında doğması muhtemel uyumsuzluğu, karşılıklı ödünler çerçevesinde gidermek üzere anlaşmaları olarak tanımlanabilmektedir. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşmanın da taraflarından birini vergi yükümlüsü veya temsilcisi oluşturmaktayken, diğer

²⁷⁹ Candan, s. 388-389.

²⁸⁰ Candan, s. 389.

²⁸¹ Candan, s. 389.

taraf vergi idaresi adına taraf olma yetkisine haiz uzlaşma komisyonlarından meydana gelmektedir.

3.3.1. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, 646 sayılı KHK²⁸² (Kanun Hükmünde Kararname) ile gerek VUK'un 135. ve izleyen maddelerindeki gerekse 178 sayılı KHK'da²⁸³ yapılan değişiklikler sonrasında, yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'yle bazı değişikliklere uğramış bulunmaktadır. Söz konusu değişiklikler sonucu oluşan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının yapısı, TÖUY'de uygulanan maddesel ayrıma uygun olarak; vergi müfettişleri²⁸⁴ tarafından yapılan vergi incelemelerinde komisyonların teşkili, incelemeye yetkili diğer memurlar²⁸⁵ tarafından yapılan vergi incelemelerinde komisyonların teşkili ve bölgesel uzlaşma komisyonlarının teşkili olarak üçlü bir ayırım halinde inceleme konusu yapılacaktır.

3.3.1.1. Vergi Müfettişleri Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinde Komisyonun Teşkili

Vergi müfettişleri, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görevli inceleme elemanlarıdır. Vergi müfettişlerinin çalışma yerleri, grup başkanlığı ve geçici çalışma yerleri olarak ikili bir ayırım halinde ifade edilebilir. Vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yaptıkları görev "turne" olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca kendi gruplarının dışında bir başka grupta yaptıkları çalışma da turnede yaptıkları görev olarak kabul edilmektedir²⁸⁶

TÖUY md.5'de hüküm altına alındığı üzere, vergi müfettişleri tarafından, grup başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından belirlenecek biri başkan olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, grup

²⁸² Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸³ Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 14.12.1983 tarih ve 18251 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸⁴ Vergi Müfettişleri: Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları.

²⁸⁵ İnceleme Yetkili Diğer Memurlar: Mahallin en büyük mal memuru (Vergi Dairesi Başkanı, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde Defterdar), Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar ile vergi dairesi müdürleri.

²⁸⁶ Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması (Açıklama ve Örneklerle), 6.Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014, s. 1049.

başkanlıklarında oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında görev alacak vergi müfettişlerinin belirlenmesi yetkisini grup başkanlıklarına devredebilmektedir. Ayrıca grup başkanlıklarında, gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilmektedir.

TÖUY md.5'de hüküm altına alındığı üzere, vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde komisyon; ekip başkanının başkanlığında, başkan dahil üç vergi müfettişinden oluşmaktadır. Komisyonun üç vergi müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon; iki vergi müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) oluşmaktadır. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka vergi müfettişi seçilmektedir. Komisyon üyelerinden en kıdemli vergi müfettişi, komisyon başkanı olmaktadır. Ayrıca gerektiğinde ekip başkanı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'ndan komisyona katılmak üzere vergi müfettişi talep edebilmektedir.

TÖUY md.5'de hüküm altına alındığı üzere incelemeyi yapanlar, incelemeye ilişkin uzlaşma komisyonlarına üye olamamaktadırlar. Fakat komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak etmeleri mümkündür. Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamamaktadırlar.

Aramalı vergi incelemelerinde²⁸⁷, arama yapılmasında görev almış ve arama tutanaklarında imzası mevcut olan fakat yapılan vergi incelemesinde görev almamış inceleme elemanlarının, söz konusu incelemeye ilgili oluşturulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında başkan veya üye olarak görev alabileceklerini belirten yazarlar mevcuttur. Bu yazarlar, aramayı yapan fakat vergi incelemesine katılmayan inceleme elemanlarının, bahsi geçen komisyonlara üye olmalarında hukuken herhangi bir olumlu veya olumsuz etkinin mevcut olmayacağını ileri sürmektedirler²⁸⁸.

TÖUY'de rapor değerlendirme komisyonu²⁸⁹ üyelerinin, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına başkan veya üyelikleri ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamaktadır.

²⁸⁷ VUK md. 142 uyarınca aramalı vergi incelemesi; ihbar veya yapılan incelemeler sonucunda bir mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden emarelerin bulunması halinde, mevzu bahis mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler nezdinde ve bunların üzerinde yapılan arama neticesindeki vergi incelemesi anlamına gelmektedir.

²⁸⁸ Ahmet Erol, "Aramaları Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur mu?", **Yaklaşım**, Sayı.204 (Aralık 2009), s. 34-35.

²⁸⁹ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md.8'e göre rapor değerlendirme komisyonları; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarının, vergi

Uygulamada, rapor değerlendirme komisyonu üyelerinin, söz konusu raporlarına müteakip oluşturulan vergi incelemelerine dayanan hususlarda oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında, başkan veya üye olarak yer almaması gerektiğini savunan yazarlar mevcuttur. Bahsi geçen yazarlar inceleme süreci ile ilgili olarak, raporu düzelttirme ve görüşüne göre yeniden yazdırma yetkisini haiz olan dolayısıyla düzeltilmiş rapordaki tarhiyat iddiasının sahibi konumuna geçen rapor değerlendirme komisyonu üyelerinin, kendi okuma ve değerlendirmelerinden geçen rapor ile ilgili olarak uzlaşma komisyonunda üye ve başkan olarak yer almasının, hukuken sürece etkili olması nedeniyle mümkün olmadığını savunmaktadırlar²⁹⁰.

3.3.1.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlar Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinde Komisyonun Teşkilî

TÖUY md.6'da hüküm altına alındığı üzere, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlar tarafından yapılan vergi incelemelerinde komisyon; Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşmaktadır.

TÖUY md.6'da hüküm altına alındığı üzere, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlar tarafından yapılan vergi incelemelerinde komisyon; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile gelir müdürlüğü görevini ifa eden müdürden oluşmaktadır. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirlemektedir.

TÖUY md.6'da hüküm altına alındığı üzere, incelemeye yetkili diğer memurlar tarafından yapılacak vergi incelemelerine ilişkin uzlaşma komisyonları üç kişiden oluşmaktadır. İncelemeyi yapanlar, komisyon başkanı veya üyesi olarak görev alamamakta fakat açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilmektedirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevleri başında

kanunları ile bunlara ilişkin hukuki mevzuata göre uygunluğunu, maddi hata ve usul hatası içerip içermediğini değerlendiren ve VUK md.359'da yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına ilişkin mütalaa veren komisyonlardır.

²⁹⁰ Tayfun Şahin, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarına Üye Belirlenmesinde Sınırlamalar", **Yaklaşım**, Sayı.239 (Kasım 2012), s. 37.

bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yapmaktadırlar. Ayrıca gerektiğinde belirtilen kıstaslar çerçevesinde birden fazla komisyon oluşturulabilmektedir.

TÖUY md.6'da hüküm altına alındığı üzere, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde inceleme yetkili diğer memurlar tarafından yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilmektedir. Söz konusu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryahizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığı'na belirlenmektedir.

3.3.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

TÖUY md.7'de hüküm altına alındığı üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, gerek gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilmektedir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından veya yetki verilmesi halinde ilgili grup başkanlığınca belirlenmektedir.

3.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanma ve Karar Yeter Sayıları

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları da tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarıyla aynı şekilde, biri başkan olmak üzere üç üyenin katılımından oluşmaktadır. TÖUY md.14'de hüküm altına alındığı üzere uzlaşma komisyonlarını, üyelerinin tamamının yani biri başkan olmak üzere üç üyenin katılımıyla toplanmaktadır. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılımının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyelerin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilmektedir. Tam üye sayısı ile toplanan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları kararlarını ekseriyetle (oy çokluğu) almaktadır. Yani başkan ve üyelere, iki tanesinin aynı yönde oy kullanmış olması kararın oluşması için yeterli olmaktadır²⁹¹.

3.4. UZLAŞMA SÜRECİ

3.4.1. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma komisyonlarının yer ve konu bağlamında kapsamına giren vergi aslı veya cezaları hususlarında görüşme yapmak suretiyle uzlaşma yapabilmeleri, vergi mükellefi veya ceza muhatabının uzlaşma yönündeki iradesini hukuki sonuç doğuracak şekilde ortaya koymasına bağlıdır. TÖUY md.8/1'de hüküm altına alındığı üzere uzlaşma talebi, nezdinde

²⁹¹ Candan, s. 396.

vergi incelemesi yapılan kimse tarafından bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili aracılığıyla (tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri aracılığıyla) yapılabilmektedir.

Nezinde vergi incelemesi yapılan mükellefin tam ehliyetli (ergin ve ayırtım gücüne sahip) gerçek kişi olması durumunda talep hakkını bizzat kullanabileceği gibi, iradi olarak tayin edeceği vekili aracılığıyla da kullanabilmektedir. Uzlaşma talebinin vekil aracılığıyla yapılmış olması durumunda geçerli olarak kabul edilebilmesi için, vekilin noterden alınmış vekaletname ile belirlenmiş olması zorunlu bir husustur. Uzlaşma başvurusunda bulunmak için aranan vekaletnamenin özel olması koşulu aranmadığından, genel vekaletnameye dayanılarak uzlaşma başvurusunda bulunmak mümkündür. Vekil olarak tayin edilen kişinin avukat olması zorunlu olmamakla birlikte, fiil ehliyeti bakımından tam ehliyetli olması gereklidir²⁹².

Gerçek kişilerden medeni hakları kullanma ehliyeti tam olmayanların (küçükler ve kısıtlılar) nezdinde vergi incelemesi yapılan şahıs olmaları durumunda, söz konusu kişiler adına uzlaşma talebinde bulunma hakkı kanuni temsilcileri (veli-vasi-kayyım) tarafından kullanılmaktadır. Vergi mükellefinin tüzel kişi, vakıf veya cemaat olması durumunda ise, bunlar adına kanuni temsilcileri uzlaşma talebinde bulunabilmektedir²⁹³.

Uzlaşma talebinin kanuni temsilci aracılığıyla yapıldığı durumlarda, kanuni temsilci bizzat veya TÖUY'da hüküm altına alınmasa da iradi vekili aracılığıyla hareket edebilmektedir. Kanuni temsilcinin iradi vekili aracılığıyla uzlaşma talep etmesi durumunda da, noterden alınmış vekaletnameyi ibraz zorunluluğu bulunmaktadır²⁹⁴.

TÖUY md.8/1 uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Talebin yazılı olarak yapılmasından kasıt dilekçe ile yapılmasıdır. Ancak TÖUY md.8/2'de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçmektedir²⁹⁵. Uygulamada da

²⁹² Candan, s. 398.

²⁹³ Candan, s. 398-399.

²⁹⁴ Candan, s. 399.

²⁹⁵ Candan, s. 399.

çoğunlukla tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunun, inceleme tutanağında kayıt altına alınması yoluna gidilmektedir.

Sözlü olarak yapılacak uzlaşma başvurusu ile ilgili Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde herhangi bir hüküm mevcut değildir. Fakat Vergi Usul Kanunu madde 169 hükmü uyarınca okuryazar olmayan ve defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerin, sözlü taleplerinin tutanağa geçirilmesi ve tutanağın altına söz konusu mükellef tarafından parmak basılması halinde uzlaşma talebini geçerli saymak gerekecektir²⁹⁶.

TÖUY md.8/1'de hüküm altına alındığı üzere uzlaşma talebinin; vergi incelemesini yapan inceleme elemanlarına, söz konusu elemanın bağlı bulunduğu birime veya ekip başkanlığına yapılması gerekmektedir. Uzlaşma talebini içeren dilekçenin, posta yoluyla gönderilmesi ihtimalinde de talep geçerli sayılmaktadır²⁹⁷.

Tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından da kısmi uzlaşma hakkında yararlanmak mümkündür. TÖUY md.16/6'da hüküm altına alındığı üzere, uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması durumunda, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarları belirtilmektedir.

3.4.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

TÖUY md.9/1'de hüküm altına alındığı üzere, nezdinde vergi incelemesi yapılan vergi mükellefi incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilmektedirler. İnceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesinden kasıt, inceleme tutanağının nezdinde inceleme yapılan mükellef veya vekili ile incelemeyi yapmaya yetkili olanlar tarafından imzalanması veya imzalanmış sayılmasıdır. Fakat nezdinde inceleme yapılan mükellefin imzadan imtina ettiği durumlarda, söz konusu durumun usulüne uygun olarak tespit edilmesi neticesinde uzlaşma talebinde bulunma hakkı kullanılamamaktadır²⁹⁸.

²⁹⁶ Özyer, s. 1051.

²⁹⁷ Candan, s. 399-400.

²⁹⁸ Candan, s. 400.

Defterleri incelemeye alınan, yani vergi incelemesi devam eden bir mükellefin, tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmesi bakımından incelemenin son aşamaya gelmesini beklemeye gerek bulunmamaktadır. Vergi incelemesinin başlangıcında ya da devamı aşamasında uzlaşma talep etmek mümkündür²⁹⁹.

TÖUY md.9/2'de hüküm altına alındığı üzere, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca md.11 uyarınca uzlaşmaya davet durumlarında ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir. Candan'a göre uzlaşma talebinde bulunma süresinin başlangıç tarihi, inceleme elemanı tarafından gönderilen davet yazısının ilgiliye tebliğ edildiği tarihtir. Ayrıca Candan'a göre, yönetmelikte on beş günlük sürenin hesabı ile ilgili bir hüküm olmaması nedeniyle bayram ve resmi tatil günlerinin süreye dahil olduğu anlamı çıkmaktadır³⁰⁰.

TÖUY md.9/3'de hüküm altına alındığı üzere, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmamakta ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilememektedir. Ancak mükellefin, tarh zamanaşımının bitmesine üç ay kalması sürecinde uzlaşma talebinde bulunmasına engel olan bir yasal hüküm bulunmamaktadır. Söz konusu yönetmelik hükmünün sınırlaması, mükelleflere değil inceleme elemanlarına yönelik bulunmaktadır³⁰¹. Danıştay tarafından verilen bir kararda da, vergi incelemesi tarh zamanaşımının son üç ayında tamamlanan mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından yoksun bırakılmasının "hukuki güvenlik ilkesi" ile bağdaşmayacağı hüküm altına alınmıştır³⁰².

3.4.3. Uzlaşma Talebinden Vazgeçilmesi

TÖUY md.12/3'de hüküm altına alındığı üzere, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyon sekreteryası³⁰³ hizmeti veren birime, uzlaşma talebinden

²⁹⁹ Şükrü Kızılot, "Defterleri İncelemeye Alınanların Uzlaşma İsteminde Bulunabileceği", **Yaklaşım**, Sayı.183 (Mart 2008), s. 25.

³⁰⁰ Candan, s. 401.

³⁰¹ Yusuf İleri, "Zamanaşımı Koşullarında Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Sayı.369 (Mayıs 2012), s. 172-173.

³⁰² **Danıştay 11.D. , 22.09.1998, E. 1998/1096, K. 1998/2911** <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (20.04.2015).

³⁰³ **Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin Sekreteryası Hizmetleri başlıklı 20.maddesi:**

vazgeçtiğini bildirebilmektedir. Söz konusu durumda, mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilmektedir. Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme, cezalarda indirim ve dava açma hakkı saklı kalmaktadır³⁰⁴.

TÖUY md.18'de hüküm altına alındığı üzere, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemeyecek haller olarak, sadece tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması halleri sayılmıştır. Dolayısıyla mükellefin TÖUY md.12/3 hükmünden faydalanarak uzlaşma talebinden vazgeçtiği durumlarda, daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmasında herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır³⁰⁵.

3.4.4. Uzlaşma Görüşmesi Süreci

TÖUY'de uzlaşma talebi ile ilgili olarak, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesindeki ön inceleme aşamasına benzer bir aşama hüküm altına alınmamış bulunmaktadır. Fakat uzlaşma ile ilgili görüşmelere başlanabilmesi için tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından da, usulüne uygun ve süresinde yapılmış bir uzlaşma talebinin bulunması koşulu aranmaktadır³⁰⁶.

Yetkili tarafından uzlaşma talebinin, yöntem veya süre koşullarından birine aykırı olarak yapıldığının saptanması halinde, uzlaşma talebi yapılmamış kabul edilmekte ve normal inceleme sonuçlandırılarak vergi tarh edilmekte veya ceza kesilmektedir. Uzlaşma talebinin usulüne uygun ve süresinde yapıldığının tespit edilmesi ihtimalinde ise, uzlaşma görüşmeleri için bir gün belirlenmekte ve mükellef veya olası ceza muhatabı uzlaşma görüşmesine davet edilmektedir³⁰⁷.

Vergi Müfettişlerinin dahil oldukları Grup Başkanlıklarının bulunduğu yerlerde yaptıkları vergi incelemeleri için oluşturulan komisyonların sekretery hizmetleri Grup Başkanlıklarınca, geçici çalışma yerlerinde yaptıkları incelemeler için oluşturulan komisyonların sekretery hizmetleri ise ekip başkanlıklarınca yürütülür.

Ekip başkanlıklarınca oluşturulan uzlaşma dosya ve yazıları turne bitiminde ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına veya Defterdarlığa gönderilir.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından yapılan incelemeler için Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde oluşturulacak komisyonların sekretery hizmetleri ilgili Grup Müdürlüğünce yürütülür.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından yapılan incelemeler için oluşturulan uzlaşma komisyonlarının sekretery hizmetleri Gelir Müdürlüklerince yerine getirilir.

³⁰⁴ Özyer, s. 1052.

³⁰⁵ Candan, s. 402.

³⁰⁶ Candan, s. 403.

³⁰⁷ Candan, s. 403.

3.4.4.1. Uzlaşma Görüşmesine Çağrı ve Çağrı Yöntemi

Vergi mükellefinin veya olası ceza muhatabının uzlaşma görüşmelerine çağrılması, incelemeyi yapan inceleme elemanı tarafından gerçekleştirilmektedir. İncelemeyi yapan inceleme elemanının, vergi mükellefi veya olası ceza muhatabına yapacağı çağrı, incelemenin mükellef veya olası ceza muhatabı nezdinde yapılıp yapılmadığına göre değişiklik arz etmektedir³⁰⁸.

TÖUY md.10'da hüküm altına alındığı üzere, incelemenin vergi mükellefi veya olası ceza muhatabı nezdinde yapılması durumunda, vergi incelemesini yapan görevli yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirlemektedir. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce mükellefe veya ceza muhatabına bildirilmekte veya inceleme tutanağına yazılmaktadır. Mükellefin talep etmesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir.

TÖUY md.11'de hüküm altına alındığı üzere, incelemenin harici bilgilere dayanılarak vergi mükellefi veya olası ceza muhatabı nezdinde yapılmaması durumunda, incelemeyi yapan görevli herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi veya olası ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilmektedir. Bu durumda, uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma görüşmesinin yapılacağı yer ve tarih, muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önceden tebliğ olunmaktadır. Ayrıca inceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenmektedir. Tebliğ işlemi, posta ile veya memur aracılığıyla yapılmaktadır. İnceleme yapan görevlinin bizzat tebliğ yapması da mümkün bulunmaktadır.

TÖUY md.10'da hüküm altına alındığı üzere uzlaşma gününün, mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmadan daha erken bir tarih olarak belirlenebilmesinin mümkün olduğunu belirtmiştik. Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda da, uzlaşma gününün on beş günden erken belirlenmesi, uyuşmazlığa konu edilen olay bakımından uygun bulunmuştur. Mevzubahis Danıştay 4. Dairesi kararına itiraz sonucu Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen kararda, uzlaşma gününün on beş günden daha erken belirlenmesine olanak sağlayan TÖUY md.10'da yer alan ilgili hüküm hakkında yürütmeyi

³⁰⁸ Candan, s. 403.

durdurma kararı verilmiştir³⁰⁹. Dolayısıyla söz konusu yürütmeyi durdurma kararı gereği artık Maliye İdaresince, mükellefin isteği ve talebi olsa dahi, uzlaşma gün ve saati mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren en az on beş gün sonrası için belirlenebilmektedir.

TÖUY md.13/1'de hüküm altına alındığı üzere, yapılan vergi incelemeleri sonucunda uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarının, incelemeyi yapan tarafından düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve mükellefe veya olası ceza muhatabına bildirilmesi gerekmektedir. Gerektiğinde inceleme raporunun, ön rapor şeklinde düzenlenmesi de mümkündür. Olası vergi veya ceza miktarını gösteren inceleme raporunun veya ön raporun, uzlaşma komisyonuna ve mükellef veya ceza muhatabına bildirilmesindeki amaç, salınacak vergi veya kesilecek vergi cezasının yer aldığı vergi incelemesinin gerçeğe ve hukuka uygunluğunun incelenmesine yetecek zaman bırakmasıdır³¹⁰.

Ayrıca TÖUY md.13/2'ye göre uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, incelemeyi yapan görevlinin, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi gerekmektedir. TÖUY md.13/3'de hüküm altına alındığı üzere, inceleme raporu mükellef ile ilgili komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamamaktadır.

3.4.4.2. Uzlaşma Görüşmesine Çağrının Sonuçları

Uzlaşma görüşmelerine çağrılan (davet edilen) mükellef veya olası ceza muhatabı, çağrıya uyup belirtilen tarih ve saatte toplantıya katılabilir veya çağrıya rağmen belirtilen tarih ve saatte toplantıya katılmayabilir. Uzlaşma görüşmesine çağrının sonuçlarını farklı sonuçlar arz etmesi nedeniyle, mükellef veya olası ceza muhatabının uzlaşma toplantısına katılması veya katılmaması olarak ikili bir ayrım içinde incelemekte yarar bulunmaktadır.

3.4.4.2.1. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya İcabet Etmemesi

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya olası ceza muhatabının usulüne uygun olarak uzlaşma görüşmelerine çağrılmasına karşın, belli edilen yer, gün ve saatte hazır

³⁰⁹ Murat Uçkun ve İbrahim Necdet Ayyıldız, "Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Kararı ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", Yaklaşım, Şubat 2015, Sayı.266 <http://www.yeniyaklasimlar.org/m.aspx?id=8732> (21.04.2015); Danıştay 4. Dairesi'nin 09.07.2013 Tarih ve 2013/1375 ve Esas No.lu kararı; Dn. VDDK'nın 25.09.2012 Tarih ve 2013/7 Sayılı yürütmeyi durdurma kararı.

³¹⁰ Candan, s. 406.

olmaması ihtimali mevcuttur. Keza, uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya olası ceza muhatabına gönderilen çağrı (davet) yazısı, herhangi bir nedenle muhatabına tebliğ edilememiş de olabilir. Söz konusu iki ihtimalden birinin gerçekleşmesi durumunda, TÖUY md.12/1'de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşma hususunda başka bir işlem yapılmayacak ve uzlaşma temin edilememiş sayılacaktır³¹¹.

TÖUY md.12/1'de hüküm altına alındığı üzere, muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi, uzlaşmanın temin edilememiş sayılması sebeplerinden birini teşkil etmektedir. TÖUY md.12/2'de söz konusu maddenin uygulanmasında, posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesinin, tebliğ edilememeyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Yönetmeliğin ilgili düzenlemesinden çıkan sonuç uyarınca, söz konusu madde uygulamasına ilişkin VUK'da yer alan tebligat hükümleri geçerli olmamaktadır.

Candan'a göre TÖUY md.12 hükümleri uyarınca, mükellefe veya olası ceza muhatabına gönderilen çağrı yazısının tebliğ edilememiş sayılması için, söz konusu hususun VUK tebligat hükümleri uyarınca şerh ve işaret konularak tespit edilmesi gerekmektedir³¹². Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen bir karar uyarınca ise TÖUY'de; tarhiyat öncesi uzlaşmaya çağrı yazısının tebliğine ilişkin ayrı bir hükme yer verilmek suretiyle çağrı yazısının tebliğinde, VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerinden ayrı bir düzenlemeye gidildiği ve bahsi geçen yönetmelikte belirtilen tebliğ usulünün geçerli olduğu anlaşılmaktadır³¹³.

Uzlaşma görüşmelerine çağrı (davet) yazısının uzlaşma talep dilekçesinde yazılı olan adrese, böyle bir adres bulunmaması durumunda ise, bilinen en son adrese tebliğ edilmek üzere gönderilmesi gerekmektedir. Çağrı yazısının gönderildiği adreste tebliğ olunamadığının usulüne uygun olarak tespit edilmesi durumunda, ilan tebliğ yoluna gidilmemekte ve uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır³¹⁴. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiği durumlarda mükellef veya olası ceza muhatabının, bilinen en son adreslerine tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edileceği hususunda bilgilendirilmeleri, mükellef veya olası

³¹¹ Candan, s. 407.

³¹² Candan, s. 407-408.

³¹³ **Danıştay 3.D. , 18.11.1993, E. 1992/1723, K. 1993/3317** (Candan, s. 408).

³¹⁴ Candan, s. 408.

ceza muhatabının da adres değişikliğine ilişkin bilgi verme yükümlülüğünü ihmal etmemesi uzlaşma hakkının ortadan kalkmaması açısından faydalı olacaktır³¹⁵.

TÖUY md.12/1'de belirtilen uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına yol açacak nedenlerden bir diğerini ise, mükellef veya olası ceza muhatabının bildirilen yer, gün ve saatte uzlaşma çağrısına (davetine) uymaması ihtimali teşkil etmektedir. Söz konusu ihtimal gerçekleştiği takdirde, uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin durum bir tutanakla tespit olunmaktadır³¹⁶.

TÖUY md14/3'de hüküm altına alındığı üzere, belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra, mükellefin veya olası ceza muhatabının herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması halinde uzlaşma görüşmesi, ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilmektedir. Danıştay 9. Daire tarafından verilen bir kararda, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında ortaya çıkan mücbir sebep halini, VUK kapsamında mücbir sebep olarak değil, genel hukuk kuralları çerçevesinde değerlendirilecek mücbir sebep hali olarak kabul etmek gerektiği vurgulanmıştır³¹⁷.

TÖUY'de ve genel hukuk kuralları çerçevesinde anlaşılması gereken mücbir sebep kavramı; bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya daimi surette engelleyen, bu niteliği dolayısıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun niteliğini değiştiren, kişinin önceden beklemediği ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile engelleyemeyeceği dıştan gelen olağanüstü nitelikte doğal afetler (deprem, sel, kasırga), sosyal patlamalar (büyük çaplı isyan, genel grev), hastalık, tutukluluk, mevzuat tarafından getirilen yasaklamalar, büyük ekonomik krizler, iş toplantıları, acil yurt dışı seyahatleri gibi değişik şekillerde ortaya çıkabilecek bir olay veya durum olarak tanımlanabilmektedir. Ancak bir olay veya durumun tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında mücbir sebep hali olarak sayılabilmesi ve yeni bir uzlaşma günü

³¹⁵ Murat Gökkaya, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet Yazısının Tebliğ Edilememesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.120 (Aralık 2013), s. 135-136.

³¹⁶ Candan, s. 408-409.

³¹⁷ **Danıştay 9.D. , 27.01.1993, E. 1992/2680, K. 1993/313** <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (25.04.2015).

verilebilmesi için, mükellefin daha önceden verilen uzlaşma gününden önce ilgili idareye başvurarak mücbir sebep halini tevsik ve ispat etmesi gerekmektedir³¹⁸.

3.4.4.2.2. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya İcabet Etmesi

TÖUY md.16/1'de belirtildiği üzere, mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanmaktadır. Uzlaşma görüşmeleri, idareyi temsilen uzlaşma komisyonları ile mükellef veya resmi vekaletini haiz müvekkili arasında geçen bir pazarlık şeklinde meydana gelmektedir. TÖUY md.15 uyarınca mükellef, uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci (örneğin, mükellefin firincılık yapması durumunda, firincılar odasından bir temsilci) ve 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu (muhasibeci, mali müşavir veya yeminli mali müşavir) bulundurabilmektedir. Bu kişiler, uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilmektedirler ve uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza yetkisini haiz bulunmamaktadırlar³¹⁹.

Gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinden; uzlaşmanın temin edilememiş sayılması, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın vaki olması olmak üzere üç çeşit sonuç çıkması mümkün bulunmaktadır. Bu sonuçların, hangi durumlarda ortaya çıktığının ortaya konulması ve ifade ettikleri hukuki anlam bakımından ayrı başlıklar altında irdelenmesinde fayda görülmüştür.

3.4.4.2.2.1. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Sayılması

Uzlaşma başvurusunda bulunanın çağrıya icabet etmesinin muhtemel sonuçlarından ilki, uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasıdır. TÖUY md.16/3'de hüküm altına alındığı üzere mükellefin veya olası ceza muhatabının, uzlaşma davetine icabet ettiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır.

TÖUY md.16/3'de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasını gerektiren üç durumun (mükellefin veya olası ceza muhatabının uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşma görüşmelerine geldiği halde uzlaşma

³¹⁸ Mesut Uçak, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Son Değişiklikler Işığında Mücbir Sebep Halleri ve Sonuçları", **ASMMO Bülten**, Sayı.198 (Kasım-Aralık 2011), s. 58.

³¹⁹ Candan, s. 411.

tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi) gerçekleşmesi halinde, komisyon tarafından söz konusu durumu tespit etmek (belirlemek) üzere, tutanak tanzim edilmesi gerekmektedir. Düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekiline ve inceleme elemanına tebliğ olunur.

Mükellef veya olası ceza muhatabının çağrıya icabet etmemesi veya toplantıya gelmekle birlikte, düzenlenen uzlaşmanın temin edilememiş sayıldığını tespit eden tutanağı tebellüğden kaçınması halinde TÖUY md.16/3 hükmü uyarınca, tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi gerekmektedir. Ayrıca, tutanağın bir örneği de inceleme elemanına tevdi edilmektedir.

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına yönelik olarak düzenlenen tutanak, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinde aynı durumla ilgili düzenlenen tutanakta olduğu gibi, uzlaşma komisyonunun TÖUY md.16/3'de yazılı sebeplerin gerçekleşmesi konusunda saptamalarına ilişkin uzlaşmanın temin edilememiş sayılması kararını tespit etmektedir. Söz konusu tutanak hukuki nitelik bağlamında ise, idarenin (uzlaşma komisyonunun) tek yanlı irade ile aldığı, kesin (hiçbir mercie şikayette bulunulamayan) ve icrai (yürütülmesi gerekli) bir idari işlem niteliğindedir³²⁰.

3.4.4.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Uzlaşma başvurusunda bulunanın çağrıya icabet etmesinin muhtemel sonuçlarından ikincisi, uzlaşmanın vaki olmamasıdır. Uzlaşma görüşmelerine katılan mükellef veya olası ceza muhatabı ile uzlaşma komisyonu arasında geçen görüşmeler sonucunda anlaşma sağlanamamış olması muhtemeldir. Söz konusu olumsuz sonuç, uzlaşmaya varılamaması hali olarak nitelendirilmektedir³²¹.

Uzlaşmanın vaki olmaması (sağlanamaması) ile temin edilememiş sayılması durumları arasında sonuçlar bakımından herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda da, uzlaşmanın sağlanamadığını tespit eden tutanak tanzim edilmesi gerekmektedir. Bu tutanak, uzlaşmanın temin edilememiş sayılması halinde düzenlenen tutanaktan farklı olarak mükellef veya olası ceza muhatabı tarafından da imzalanmaktadır.

³²⁰ Candan, s. 415.

³²¹ Candan, s. 412.

Tutanağın birer örneği anında, hazır bulunan mükellef veya olası ceza muhatabına veya vekillerine ve inceleme elemanına tebliğ olunur. Tebellüğden kaçınılması durumunda, tutanak mükellef veya olası ceza muhatabına posta ile gönderilir ve bir örneği de inceleme elemanına tevdi edilir³²².

Uzlaşmanın vaki olmaması neticesinde düzenlenen tutanak hukuki bağlamda, uzlaşma görüşmelerine katılan tarafların uzlaşma konusunda olumsuz irade beyanlarını tespit eden bir belge niteliğindedir³²³. Danıştay tarafından verilen kararlarda, uzlaşmanın vaki olmaması üzerine düzenlenen tutanağın, kesin ve icrai (yürütülmesi zorunlu) işlem veya karar olmadığı hususu hüküm altına alınmıştır³²⁴.

TÖUY md.16/4'de hüküm altına alındığı üzere uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması durumunda, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Bildirim, vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneğinin eklenmesi suretiyle de yapılabilir.

3.4.4.2.2.3. Uzlaşmanın Vaki Olması

Uzlaşma başvurusunda bulunanın çağrıyla icabet etmesinin muhtemel sonuçlarından üçüncü ve sonuncusu, uzlaşmanın vaki olmasıdır. Uzlaşma görüşmelerine katılan mükellef veya olası ceza muhatabı ile uzlaşma komisyonu arasında yapılan görüşme anlaşma ile neticelenmiş olabilmektedir. Bu durumda uzlaşma sağlanmış (vaki olmuş) bulunmaktadır. Ayrıca TÖUY md.16/8 ve md.16/9'da belirtildiği şekilde, komisyonun nihai teklifinin mükellef veya olası ceza muhatabı tarafından sonradan kabul edilmesi sonucunda da uzlaşma vaki olmuş sayılmaktadır³²⁵.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşma vaki olduğu takdirde TÖUY md.16/1'de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşma komisyonu durumu bir tutanakla tespit etmektedir. Tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Tutanağın bir nüshasının mükellef

³²² Candan, s. 415.

³²³ Candan, s. 415.

³²⁴ **Danıştay 7.D. , 14.03.1991, E. 1991/149, K. 1991/1088** (Candan, s. 415); **Danıştay 9.D. , 10.10.1995, E. 1994/6066, K. 1995/2451** <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (25.04.2015).

³²⁵ Candan, s. 412.

veya vekiline verilmesi tebliğ hükmünde olduğundan, tutanağın mükellef veya vekiline ayrıca tebliğ edilmesi gerekli değildir. Tutanağın bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma tutanağında TÖUY md.16/2 hükmü uyarınca; mükellefin adı soyadı/ünvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası, incelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları, üzerinde uzlaşılan vergi miktarı, uzlaşılan ceza miktarı, incelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı ile uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer almaktadır.

Kısmi uzlaşma talebi yapılması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda TÖUY md.16/6'da hüküm altına alındığı üzere, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilmektedir. Ayrıca TÖUY md.16/7'de hüküm altına alındığı üzere kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen ve uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilmektedir.

TÖUY md.16/8 ve 16/9 hükmü uyarınca, uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği nihai miktarlar tutanaklarda yer alır. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal etmesi üzerine, vergi dairesinde yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine 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 tesis edilir.

3.4.5. Komisyon Tarafından Tutanak Tanzim Edilmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunanın çağrıya icabet etmemesi, çağrıya icabet ettiği halde uzlaşmanın temin edilememiş sayılması, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın vaki olması durumlarında, uzlaşma komisyonu tarafından mevcut durum ile ilgili hüküm ifade etmek üzere tutanak tanzim edilmektedir. Söz konusu tutanakların ifade ettiği hüküm ve hukuki nitelikleri ilgili başlıklar altında açıklandığından, bu başlık altında tekrar değinilmeyecektir.

TÖUY md.17'de hüküm altına alındığı üzere uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri tutanaklar kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilmektedir. Ayrıca, üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmamakta ve hiçbir mercie şikayette bulunulamamaktadır. Mükelleflerin, TÖUY uyarınca üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında, VUK md.376 hükmündeki cezalarda indirim hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep etme hakkı bulunmamaktadır.

3.5. UZLAŞMANIN TEMİN EDİLEMEMESİNİN VE UZLAŞMAYA VARILAMAMASININ SONUÇLARI

VUK ek md.11/3 ve TÖUY md.18'de hüküm altına alındığı üzere, tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhı ve cezanın kesilmesinden sonra, söz konusu vergi aslı ve cezaları için tarhiyat sonrası uzlaşma talep edememektedirler. Diğer bir ifade ile tarhiyat öncesi uzlaşma yolunun sonuçsuz kalması halinde vergi tarhından veya ceza kesilmesinden sonra uzlaşma yolu kapanmış olmaktadır³²⁶. Danıştay tarafından verilen kararlarda da söz konusu kanun ve yönetmelik hükmünü destekleyen hükümler mevcuttur³²⁷. Söz konusu hükmün getirilmesindeki amaç, idare ile mükellefin tarhiyat öncesinde bir araya gelerek veya gelmesi gerektiği durumda bulunarak, vergi aslı ve cezası ile ilgili mükellefin uzlaşma hususundaki olumsuz irade beyanını ortaya koymuş bulunmasıdır. Dolayısıyla, aynı vergi aslı ve cezası için aynı yolun tekrarlanmasında hukuken korunan bir değer bulunmamaktadır³²⁸.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, mükellefe bir düşünme ve değerlendirme süresi tanınmıştır. Mükellef, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanakta bulunan idarenin nihai teklifini, dava açma süresinin sonuna kadar kabul ettiğini yazılı olarak bildirdiği takdirde uzlaşma sağlanmış sayılmaktadır³²⁹.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde ilgili vergi dairesi, inceleme raporlarında gösterilen matrah veya matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yaparak mükellefe tebliğ etmektedir. Tebligat üzerine

³²⁶ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s. 275.

³²⁷ **Danıştay 3.D. , 29.04.1991, E. 1989/53, K. 1991/1198; Danıştay 7.D. , 11.02.1991, E. 1989/496, K. 1991/488** (Candan, s. 422); Candan, s. 422.

³²⁸ Kızılot ve Kızılot, s. 267.

³²⁹ Adil Nas, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları", **Yaklaşım**, Sayı.202 (Ekim 2009), s. 263.

mükellefin, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde dava açma hakkı mevcuttur³³⁰.

Danıştay tarafından verilen kararlarda mükellefin dava hakkını, uzlaşmanın temin edilemediğine veya uzlaşmaya varılamadığına dair tutanağın tebellüğ edildiği tarihi izleyen otuz gün içinde, hatta ihbarnamenin tebliğini beklemeden dahi kullanabileceği yönünde hükümler mevcuttur³³¹.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi veya sağlanamaması durumunda, mükelleflerin VUK md.376 hükmünde yer alan indirim hakkından istifade etmeleri mümkündür. Ancak mükellef, aynı anda hem indirim hem de dava açma hakkını kullanamamaktadır. Cezalarda indirim müessesinden yararlanmak isteyen mükellef, dava açma hakkından feragat etmek zorundadır³³².

3.6. UZLAŞMAYA VARILMASININ SONUÇLARI

Uzlaşmaya varılmış olmasının; vergi dairesinin işlemleri açısından, dava ve idari başvuru hakkı açısından ve indirim hakkı açısından çeşitli sonuçları bulunmaktadır. Bu başlık altında, uzlaşmaya varılmış olmasının çeşitli açılardan ifade ettiği hukuki sonuçlar irdeleme konusu yapılacaktır.

3.6.1. Vergi Dairesinin İşlemleri Açısından Sonuçları

TÖUY md.17/1 hükmü uyarınca uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilmektedir. Vergi idaresi uzlaşma neticesinde üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza miktarları esas alınarak, tarh ve ceza kesme işlemlerini yapmak zorundadır³³³. Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda da uzlaşmaya karşın vergi idaresinin, inceleme raporunda bulunan matrah veya matrah farkı üzerinden veya yeniden inceleme yaparak, tarh ve ceza kesme işlemleri tesisi yoluna gidemeyeceği hususu vurgulanmıştır³³⁴.

³³⁰ Candan, s. 422.

³³¹ Dan. VDDGK , 14.05.1999, E. 1998/298, K. 1999/282 (Candan, s. 423); Danıştay 4.D. , 19.04.1993, E. 1991/104, K. 1993/1862 <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (25.04.2015); Candan, s. 422-423.

³³² Nas, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları", s. 264.

³³³ Candan, s. 419.

³³⁴ Danıştay 9.D. , 26.04.1994, E. 1993/2643, K. 1994/2059 (Candan, s. 419); Danıştay 3.D. , 03.02.1994, E. 1993/35, K. 1994/302 <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/> (25.04.2015); Candan, s. 419.

3.6.2. Dava ve İdari Başvuru Hakkı Açısından Sonuçları

VUK ek md.11/2 ve TÖUY md.17/2 hükümleri uyarınca, üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmamakta ve hiçbir mercie şikayette bulunulamamaktadır. Uzlaşmaya varılması durumunda düzenlenen uzlaşma tutanağında tespit edilen husus, uzlaşılan vergi aslı ve cezasının miktarıdır. Dolayısıyla söz konusu yasaklama, üzerinde anlaşma sağlanan vergi aslı ve cezasının miktarı ile sınırlı olmaktadır³³⁵.

VUK ek md.11'de ve TÖUY'de, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak VUK ek md.7/3'de hüküm altına alınan, uzlaşmanın vaki olması halinde mükellefin üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine), ceza muhatabının ise üzerinde uzlaşılan cezaya karşı dava açamayacağı yolundaki düzenlemeye benzer bir düzenleme yer almış bulunmamaktadır³³⁶. Danıştay tarafından verilen bir kararda da VUK ek md.7 hükmünün, tarhiyat öncesi uzlaşma hakkında uygulanmayacağına yönelik bir hüküm mevcuttur³³⁷. Bu durumda üzerinde uzlaşılan hususla sınırlı olan dava ve idari başvuru yollarına ilişkin yasaklamanın, üzerinde uzlaşılamayan vergi aslı ve cezası açısından geçerli olmayacağı sonucuna ulaşmak mümkündür³³⁸.

VUK ek md.11/2 ve TÖUY md.17/2'de idari başvuru yönünden getirilen yasaklama, sadece şikayet başvurusuna yöneliktir. Dolayısıyla mevcut olması ihtimalinde vergi hataları bakımından, tarhiyat sonrası uzlaşmada da olduğu gibi düzeltme başvurusunda bulunulması mümkündür. Ancak, söz konusu düzeltme başvurusunun reddedilmesi durumunda, şikayet başvurusunda bulunulamamakta ve başvurunun reddine dair işlem idari davaya konu edilememektedir³³⁹. Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesinde ise, tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergi aslı ve cezaları için, düzeltme talebinde bulunulamayacağı hükmüne yer verilmiştir³⁴⁰. Görüşümüzce, hata üzerinden vergi alınması veya ceza kesilmesi hakkaniyet dahilinde olmaması nedeniyle, söz konusu özelgenin düzeltme yolunu kapatması yerinde değildir.

³³⁵ Candan, s. 419-420.

³³⁶ Candan, s. 420.

³³⁷ **Danıştay 9.D. , 13.01.1993, E. 1992/2407, K. 1993/67** (Candan, s. 420).

³³⁸ Candan, s. 420.

³³⁹ Candan, s. 420.

³⁴⁰ Özelge No: B.07.0.GEL.0.28/2864-124-3155/32114, Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalar için dava açılması veya düzeltme talebinde bulunulması mümkün olmadığı hk. Tarih: 08.07.2004 (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> E.T: 25.04.2015).

3.6.3. İndirim Hakkı Açısından Sonuçları

TÖUY md.17/3 hükmü uyarınca olası ceza muhatapları, üzerinde uzlaşma sağlanan vergi cezaları hakkında VUK md.376'da yer alan indirim müessesesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edememektedirler.

TÖUY md.17/3 hükmüne benzer bir düzenleme, VUK'un tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen ek md.11'de yer almış bulunmamaktadır. VUK'un bir maddesiyle mükellef ve ceza muhataplarına tanınan bir hakkın, yönetmelikte yapılan bir düzenlemeyle kaldırılmasının hukuki boyutu tartışılır niteliktedir. Fakat VUK md.376'de yer alan indirim müessesesinin niteliğinden yola çıkılarak, anılan indirim müessesesinin bir nevi özel bir uzlaşma hükmü teşkil etmesi nedeniyle, uzlaşılan bir vergi cezasının yeniden uzlaşmaya tabi tutulması amaca uygun düşmemektedir. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinden yararlanan olası ceza muhatabının, ayrıca VUK md.376'da yer alan indirim müessesesinden yararlanamaması doğaldır³⁴¹.

3.7. UZLAŞMA SAĞLANAN VERGİ ASLI VE CEZASININ ÖDENMESİ

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olması (sağlanması) durumunda uzlaşılan vergi aslı ve cezasının ödeme zamanı, TÖUY md.19'da hüküm altına alınmıştır. Söz konusu yönetmelik maddesi uyarınca uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı düzenlenmekte ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilmektedir. Uzlaşmanın vaki olduğunu tespit eden söz konusu tutanak, tahakkuk fişi yerine geçmektedir.

TÖUY md.19 hükmü uyarınca uzlaşma tutanağının, vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellef ve/veya ceza muhatabına tebliğ edilmesi halinde, uzlaşılan vergi aslı ve cezasının kanuni ödeme zamanlarında ödenmesi gerekmektedir. Keza aynı yönetmelik maddesi uyarınca uzlaşma tutanağının, vergi ve cezaların ödeme zamanlarının kısmen veya tamamen geçirilmesinden sonra tebliğ edilmesi halinde ise, uzlaşma tutanağının tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

VUK ek md.11/2'de hüküm altına alındığı üzere, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden VUK md.112 uyarınca gecikme faizi alınmaktadır. VUK md.112 hükmü uyarınca gecikme faizi, uzlaşılan verginin kanuni ödeme süresinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe

³⁴¹ Candan, s. 421.

kadar geçen süre için hesaplanmakta ve uzlaşılan vergi tutarı ile birlikte bir ay içinde denmektedir³⁴².

Tarhiyat ncesi uzlaşma sağlandıktan sonra ödeme, söz konusu bir aylık süre içerisinde yapılmasa bile uzlaşma geçerliliğini korumaktadır. Keza söz konusu vergi aslı veya cezası kamu alacağı haline dönüştüğünden, ilgili vergi aslı ve cezasının tahsili hususunda AATUHK hükümleri uygulanmaktadır³⁴³.

³⁴² Candan, s. 423.

³⁴³ Durgut, s. 111-112.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yöntemlerinden birini teşkil eden uzlaşma kurumunu, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında vergilendirme sürecine yönelik ortaya çıkan uyuşmazlığın, tarafların karşılıklı ödünler vererek anlaşmaları sonucu barışçıl bir yolla çözümlenmesi olarak tanımlamak mümkündür. 1963 yılında Türk vergi mevzuatına dahil olan uzlaşma kurumunun getiriliş amaçları; vergi uyuşmazlıklarının hızla çözülmesi, mükelleflerin hukuki güvenliklerinin sağlanması, kamu alacağının mümkün olduğu kadar hızlı ve değer kaybına uğramadan tahsil edilmesi, vergi yargısının iş yükünün azaltılması ve mükellefin yargı yolu nedeniyle emek ve gider kaybına uğramasının engellenmesidir.

Uzlaşma kurumunun kapsamına, 1963 yılında mevzuatımıza giren tarhiyat sonrası uzlaşma ve 1985 yılında mevzuata dahil olan tarhiyat öncesi uzlaşma girmektedir. Ayrıca uzlaşma kurumunun kapsamına; Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği kapsamında uygulama alanı bulan, mahalli idarelerin yetkisindeki vergi ve cezalar ile Gümrük Kanunu kapsamında Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ile usul ve esasları belirlenen vergi ve cezalar da girmektedir.

Mali hukuk doktrinde uzlaşma kurumunun hukuki niteliği bağlamında; idari işlem, idare sözleşme, sulh akdi, ön ödeme ve sui generis (kendine özgü) olduğu yönünde görüş bildiren yazarlar bulunmaktadır. Uzlaşma kurumunun hukuki bağlamda idari işlem olduğu görüşü, idari işlemin tek yanlılık ve mutlak irade unsurlarının uzlaşma kurumunda bulunmaması nedeniyle teoride pek taraftar bulamamıştır. Uzlaşma kurumunun hukuki bağlamda idari sözleşme olduğu görüşü, idari sözleşmelerde idarenin üstün yetkilerle donatılması ve kamu hizmetinin yürütümüyle ilgili olması özelliklerinin uzlaşma kurumunda bulunmaması nedeniyle doktrinde fazlaca savunulmamıştır. Uzlaşma kurumunun hukuki bağlamda sulh sözleşmesi olduğu görüşü ise doktrinde taraftar bulsa da, uzlaşma kurumunda tarafların eşit statüde olmaması nedeniyle eleştirilere maruz kalmaktadır. Uzlaşma kurumunun hukuki bağlamda ön ödeme olduğu görüşü ise, uzlaşma kurumunda pazarlık unsurunun olması ve ön ödeme kurumunun peşinen tutarı kabul özelliği nedeniyle teoride yeterince üzerinde durulmamıştır. Doktrindeki baskın görüş uyarınca uzlaşma kurumu hukuki bağlamda, kendine özgü (sui generis) bir sözleşme olarak nitelendirilmektedir.

Uzlaşma kurumunun tarihi gelişimi incelendiğinde, 1963 yılında 205 sayılı Kanun ile tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun mevzuatımıza dahil edildiği görülmektedir. 485 sayılı Kanun bağlamında yapılan önemli bir değişiklik bulunmamakta, 2365 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığı'na merkezi uzlaşma komisyonu kurma yetkisi tanındığı görülmektedir. 3239 sayılı Kanun bağlamında, 1985 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun mevzuatımıza dahil edildiği, ayrıca ücretlilere vergi iadesinde uzlaşma imkanı getirildiği görülmektedir. 4008 sayılı Kanun bağlamında ise, idarece yapılan tarhiyatların tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusuna dahil edildiği, kaçakçılık cezası kesilmiş tarhiyat ve cezaların uzlaşma kapsamından çıkarıldığı görülmektedir.

4369 sayılı Kanun bağlamında; kısmi uzlaşma imkanı getirildiği, vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarıldığı, mükellefe dava açma süresinin sonuna kadar idarenin nihai teklifini kabul ederek uzlaşma imkanı tanındığı ve uzlaşma görüşmelerinde meslek odasından ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından temsilci bulundurabilme imkanı getirildiği görülmektedir. 4444 sayılı Kanun bağlamında tarhiyat sonrası uzlaşmaya yönelik, vergi ziyai cezalarının uzlaşma kapsamına alındığı; tarhiyat öncesi uzlaşmaya yönelik ise, vergi ziyai cezalarının yanında usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da kapsama dahil edildiği görülmektedir. 5736 sayılı Kanun bağlamında, bazı kamu alacaklarının uzlaşma usulü ile tahsilinin düzenlendiği görülmektedir. Söz konusu kanunun, kamu alacakları bakımından genel bir af kanunu olduğu nitelendirilmesi yapılabilir. 6111 sayılı Kanun bağlamında ise, uzlaşma kurumunun gümrük mevzuatına da dahil edildiği görülmektedir.

Uzlaşma kurumu, ABD, İngiltere, Almanya ve Fransa gibi ülkelerin yanı sıra, diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin de büyük bir çoğunluğunda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi yöntemlerinden birini teşkil etmektedir. Uzlaşma kurumu söz konusu ülkelerde; uzlaşma önerisi, görüşme, anlaşma ve ön anlaşma isimleriyle uygulama alanı bulmaktadır. Uzlaşma kurumunun söz konusu ülkelerdeki olumlu etkisi sonucu, idari aşamada uzlaşma kurumu yoluna başvurulması ve tüketilmesinin, yargısal yola başvurunun bir ön koşulu olarak getirilmiş bulunduğu görülmektedir.

Uzlaşmanın konusu bağlamında tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma kurumları incelendiğinde ciddi anlamda eşitsizlik olduğu görülmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmekte iken, tarhiyat sonrası uzlaşmanın

konusu bakımından söz konusu cezalar kapsamda yer almamaktadır. Söz konusu eşitsizliğin giderilmesi için tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun kapsamına da, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının dahil edilmesi yerinde bir adım olacaktır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından uzlaşmanın sağlanabilmesi koşulları olarak; vergi ziyai bakımından kanun metnine yeterince nüfuz edememe, vergi ziyaının yanılma halinden kaynaklı olması, tarhiyatta VUK md.116, md.117 ve md.118 de hüküm altına alınan hatalar ile her türlü maddi hata bulunması ve yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılıklarının olması kriterleri getirilmiş bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek için herhangi bir koşul aranmazken, tarhiyat sonrası uzlaşma açısından söz konusu koşulların mevcudiyetinin aranması hakkaniyetsiz bir uygulama yaratmaktadır.

Uzlaşma komisyonları gerek tarhiyat sonrası, gerekse tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi inceleme elemanları arasından her spesifik uzlaşma talebi için münhasıran oluşturulmaktadır. Söz konusu uygulama, mevcut tarhiyatı veya vergi incelemesini gerçekleştiren elemanlar arasından uzlaşma komisyonunu oluşturarak, idarenin bağımsız olması niteliğini zedeleyici bir unsur teşkil etmektedir. Uzlaşma komisyonları bağımsız, sürekli ve görev olarak sadece bu komisyon üyeliğine özgülenmiş elemanlardan oluşmalıdır.

Sürekli çalışacak uzlaşma komisyonlarının yanı sıra, uzlaşma kurumunun hızlı ve daha etkin bir biçimde uygulanmasını sağlamak üzere, uzlaşma komisyonları bünyesinde sürekli özgülenmiş sekreteryâ hizmetleri veren birimler oluşturulmalıdır.

Uzlaşma görüşmeleri sürecine özgü olarak tarhiyat sonrası uzlaşmada bulunmamasına rağmen, tarhiyat öncesi uzlaşma da incelemeyi yapan elemanların, mükellefi veya olası ceza muhatabını taahhüt altına girmeden uzlaşmaya davet yetkisi bulunmaktadır. Söz konusu uzlaşmaya davet husususun inceleme elemanlarının keyfiyetine bırakılmasının, hakkaniyetsiz ve eşitliği zedeleyici uygulamalara mahal vermesi olası bir durum olduğundan, söz konusu yetki kaldırılmalıdır. Söz konusu yetkinin yerine, incelemenin yapıldığı süreçte mükellef veya olası ceza muhatabının uzlaşma hakkı olduğu konusunda bilgilendirilmesi daha yerinde bir uygulama olacaktır.

2014 yılı tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına ilişkin rakamsal veriler incelendiğinde; Türkiye genelinde uzlaşmak için başvuru dosya sayısı 140.751 iken, uzlaşma sağlanan

dosya sayısı 121.137 olarak belirtilmiştir. İstatistiki açıdan bakarsak, Türkiye genelinde başvuru yapılan dosyalardan %86.1'i uzlaşma ile sonuçlanmıştır. Aynı şekilde Türkiye genelinde uzlaşmaya konu olan vergi tutarı 360.379.921 TL iken, uzlaşma sonucu vergi tutarı 231.584.730 TL olarak belirtilmiştir. İstatistiki açıdan baktığımızda, Türkiye genelinde uzlaşma sonucunda, uzlaşmaya konu vergilerden %35.7 oranında vazgeçilmiş, %64.3'ü tahsil edilmek üzere belirlenmiştir. Türkiye genelinde uzlaşmaya konu olan ceza tutarı 603.382.175 TL iken, uzlaşma sonucu ceza tutarı 31.559.278 TL olarak belirtilmiştir. İstatistiki açıdan baktığımızda, Türkiye genelinde uzlaşma sonucunda, uzlaşmaya konu cezalardan %94.8 oranında vazgeçilmiş, %5.2'si tahsil edilmek üzere belirlenmiştir³⁴⁴.

2012³⁴⁵, 2013³⁴⁶ ve 2014³⁴⁷ yıllarına ait Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma verilerini istatistiki olarak değerlendirecek olursak; uzlaşmaya konu vergi tutarlarından 2012 yılında %24.7, 2013 yılında %32.8 ve 2014 yılında %35.7 oranında vazgeçildiği görülmektedir. Söz konusu son üç yıllık istatistiki veriler ışığında, uzlaşma neticesinde vergi aslında yıllara göre tahsilinden vazgeçilen tutarların artış gösterdiğini söylemek mümkündür. Uzlaşmaya konu ceza tutarlarından ise 2012 yılında %94.6, 2013 yılında %94.1 ve 2014 yılında %94.8 oranında vazgeçildiği görülmektedir. Söz konusu son üç yıllık istatistiki verilerin ışığında, uzlaşma neticesinde vergi cezalarının tamamına yakınının tahsilinden vazgeçildiğini söylemek mümkündür.

2014 yılı tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına ilişkin rakamsal veriler incelendiğinde; Türkiye genelinde uzlaşmaya konu olan vergi tutarı 638.430.109 TL iken, uzlaşma sonucu vergi tutarı 529.738.390 TL olarak belirtilmiştir. İstatistiki açıdan baktığımızda, Türkiye genelinde uzlaşma sonucunda, uzlaşmaya konu vergilerden %17 oranında vazgeçilmiş, %83'ü tahsil edilmek üzere belirlenmiştir. Türkiye genelinde uzlaşmaya konu olan ceza tutarı 1.067.833.387 TL iken, uzlaşma sonucu ceza tutarı 60.234.417 TL olarak belirtilmiştir.

³⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Faaliyet Raporu, 2015, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (29.04.2015), s. 81-82.

³⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012 Faaliyet Raporu, 2013, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf> (29.04.2015), s. 120-121.

³⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013 Faaliyet Raporu, 2014, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf (29.04.2015), s. 59-61.

³⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Faaliyet Raporu, 2015, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (29.04.2015), s. 81-82.

İstatistiki açıdan baktığımızda, Türkiye genelinde uzlaşma sonucunda, uzlaşmaya konu cezalardan %94.4 oranında vazgeçilmiş, %5.6'sı tahsil edilmek üzere belirlenmiştir³⁴⁸.

2012³⁴⁹, 2013³⁵⁰ ve 2014³⁵¹ yıllarına ait Türkiye geneli tarhiyat öncesi uzlaşma verilerini istatistiki olarak değerlendirecek olursak; uzlaşmaya konu vergi tutarlarından 2012 yılında %23.4, 2013 yılında %15.7 ve 2014 yılında %17 oranında vazgeçildiği görülmektedir. Söz konusu son üç yıllık istatistiki veriler ışığında, uzlaşma neticesinde vergi aslında yıllara göre tahsilinden vazgeçilen tutarların azalma eğiliminde olduğunu söylemek mümkündür. Uzlaşmaya konu ceza tutarlarından ise 2012 yılında %94.2, 2013 yılında %93.9 ve 2014 yılında %94.4 oranında vazgeçildiği görülmektedir. Söz konusu son üç yıllık istatistiki verilerin ışığında, tarhiyat öncesi uzlaşma neticesinde de vergi cezalarının tamamına yakınının tahsilinden vazgeçildiğini söylemek mümkündür.

Uzlaşma kurumunun olumlu ve olumsuz yönleri bulunmaktadır. Uzlaşma kurumunun olumlu yönlerini; vergi mükellefi veya ceza muhatabı, idare ve yargı mercileri açısından incelemekte fayda bulunmaktadır.

Uzlaşma kurumunun vergi mükellefi veya ceza muhatabı açısından olumlu yönlerinden biri, zaman ve emek tasarrufu yapılabilmesi ve yargı mercilerinde maddi külfetlere katlanılma durumunu ortadan kaldırması olarak söylenebilir. Ayrıca vergi anlaşmazlığının yargı aşamasına taşınmadan uzlaşma yolu ile çözümü, mükellefe manevi bir rahatlık sağlayarak idareye olan güven unsuruna zemin hazırlar. Hem tarhiyat sonrası hem de tarhiyat öncesi uzlaşma bağlamında, mükellef daha az vergi ve ceza ödemektedir. Zira uzlaşma sonucunda idare, vergi asıllarının yaklaşık %15-%20, vergi cezalarının ise yaklaşık %95'inden vazgeçmektedir.

³⁴⁸ Vergi Denetim Kurulu, 2014 Faaliyet Raporu, 2015, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fVDK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf (29.04.2015), s. 42.

³⁴⁹ Vergi Denetim Kurulu, 2012 Faaliyet Raporu, 2013, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf (29.04.2015), s. 46.

³⁵⁰ Vergi Denetim Kurulu, 2013 Faaliyet Raporu, 2014, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf (29.04.2015), s. 48.

³⁵¹ Vergi Denetim Kurulu, 2014 Faaliyet Raporu, 2015, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fVDK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf (29.04.2015), s. 42.

Uzlaşma kurumunun idare açısından olumlu yönlerinden biri, kamu alacağının süratle ve değer kaybına uğramadan tahsilidir. Bir diğer önemli yön, uzlaşma kurumu sayesinde vergi idaresi ile mükellefin birbirlerini duydukları güven unsurunun güçlenmesi ve olumlu psikolojinin oluşmasıdır.

Uzlaşma kurumunun yargı mercileri açısından olumlu yönlerinden biri, uzlaşma ile sonuçlanan vergi uyuşmazlıkların sonucunda, vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın iş yükünün azalması ve böylece diğer yargısal hususlara titizlikle eğilmelerinin mümkün hale gelmesidir. Uzlaşmanın sağladığı bir diğer fayda, yargının yükünü azaltması nedeniyle davaların daha hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasıdır.

Uzlaşma kurumunun olumsuz yönlerinden birisi, verginin yasallığı ilkesine aykırı bazı unsurlar içermesidir. Tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından, uzlaşma sonucunda vergi idaresinin tarh ettiği vergi aslı veya cezasının bir miktarından feragat etmesi, tarhiyat öncesi uzlaşma bağlamında ise inceleme sonuçlarına dayanarak henüz tarh edilmeyen bir verginin tahmini bir indirim tabi tutulması, anayasal bir vergilendirme ilkesi olan verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Anayasa md.73/3'de hüküm altına alındığı üzere, “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ibaresi ile verginin kanuniliği anayasal güvence altına alınmıştır. Söz konusu hüküm uyarınca verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması, yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait bir yetkidir. Uzlaşma kurumunun uygulanması neticesinde, vergiler ve diğer kamu gelirleri değiştirilmekte ve kaldırılmakta, bu durum da Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir³⁵².

Uzlaşma kurumunun olumsuz yönlerinden bir diğeri, vergilemede adalet ilkesini zedelemesidir. Anayasa md.73/1'de hüküm altına alındığı üzere, “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ibaresi uyarınca, vergilemede adalet ilkesi anayasal boyutta güvenceye kavuşmuştur. Aynı mali güce sahip olanların aynı vergiyi ödemesi suretiyle sağlanan adalet yatay adalet; farklı mali güce sahip olanların farklı miktarlarda vergiyi ödemesi suretiyle sağlanan adalet ise dikey adalet olarak adlandırılmaktadır. Uzlaşma komisyonlarına verilen yetkilerin sınırının olmaması ve aynı

³⁵² Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 206-207.

mali güce sahip olan iki mükellefe bu komisyonlarca farklı vergi miktarları uygulanabilme ihtimalinin mevcut olması, uzlaşma kurumunun vergilemede adalet ilkesine aykırılık teşkil eden yönünü oluşturmaktadır.

Uzlaşma kurumunun olumsuz yönlerinden bir diğeri, anayasal bağlamda eşitlik ilkesini zedelemesidir. Anayasa md.10 hükmü uyarınca her açıdan eşit olan iki vergi mükellefinden birinin uzlaşma yoluna müracaat etmesi sonucu vergi yükünün büyük kısmından kurtulması karşısında, diğer mükellefin direnç göstermeden vergi borcunu ödemesi anayasal bağlamda teminat altına alınmış eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Kanaatimizce olumlu ve olumsuz yanları ile rakamsal veri ve istatistikleri ortaya konulan uzlaşma kurumunun, daha ayrıntılı düzenlemeler içermesi gerekmekte ve idarenin geniş takdir yetkisine sahip olduğu hususların mevzuat dahilinde yasal düzenlemelere kavuşturulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**. 21.Bası. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**. 2. Basım. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Erdem, Tahir. **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**. 1. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. 1. Basım. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**. 2. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Gözübüyük, A. Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku Cilt 1 Genel Esaslar**. 8. Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- Günday, Metin. **İdare Hukuku**. 8.Basım. Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003.
- Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 3. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011.
- Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**. 2.Basım. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**. 2.Baskı. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1988.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhal Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**. 12. Basım. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Kuru, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz. **Medeni Usul Hukuku**. 16.Basım. Ankara: Yetkin Yayınları, 2005.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 16. Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.
- Özyer, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması (Açıklama ve Örneklerle)**. 6.Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014.
- Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**. 6. Basım. Bursa: Ekin Yayınevi, 2012.
- Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**. 9. Basım. Ankara: Yetkin Yayınları, 2005.

Sürelî Yayınlar

- Acabey, Ahmet. "Uzlaşma Tutanakları Damga Vergisine Tabi midir?". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.269, Şubat 2011, ss. 166-170.
- Adibeş, Cuma ve İsmail Akkurt. "Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha mı İyidir? (Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu)". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.314, Kasım 2014, ss. 55-66.
- Ak, Bülent. "4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi". **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.217, Eylül 1999, ss. 62-71.
- Aksoyoğlu, Volkan. "Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi?". **Mali Pusula**. Sayı.47, Kasım 2008, ss. 84-87.
- Akşehir, M. İrfan. "1963 Yılından Günümüze "Uzlaşma" Kurumu". **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı.256, Ağustos 2009, ss. 166-170.
- Akyürek, Ömer. "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde, İdari ve Yargısal Çözüm Yolları ile Gelişmiş Ülkelerde Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.276, Eylül 2011, ss. 119-133.
- Alpaslan, Mustafa. "Avukat ve Mali Müşavirlerin Uzlaşma Komisyonlarında Temsil Sorunu ve Uzlaşma Görüşmelerinde İbrazi İstenilen Vekaletname İbrazi Hakkında Genel Tebliğ Ne Getiriyor". **Mali Pusula**. Sayı.38, Şubat 2008, ss. 32-34.
- Arıoğlu, Osman. "Vergi Reform Kanununa Göre Ceza ve Uzlaşma Sisteminde Yapılan Düzenlemeler". **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.204, Ağustos 1998, ss. 11-17.
- Arsan, Yavuz. "5736 Sayılı Kanunla Getirilen Uzlaşma Konuları ve Özelde Motorlu Taşıtlar Vergisi Hakkında Uzlaşma". **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.320, Nisan 2008, ss. 130-133.
- Aslan, Necmi. "Uzlaşma - 2". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı.501, 1 Aralık 2007, ss. 52-55.
- Atay, Tezcan. "Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Yeni Miktarlar". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı.455-456, 1-15 Ocak 2006, ss. 130-135.
- Atay, Tezcan. "Uzlaşma Komisyonları". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı.470, 15 Ağustos 2006, ss. 49-57.
- Atay, Tezcan. "Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı.463, 1 Mayıs 2006, ss. 172-177.
- Batun, Mehmet. "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-I". **Yaklaşım**. Sayı.211, Temmuz 2010, ss. 110-

117.

Batun, Mehmet. "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-II". **Yaklaşım**. Sayı.212, Ağustos 2010, ss. 123-127.

Baykara, Bekir. "Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olduğunu Kabul Anlamına Gelmez". **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.319, Mart 2008, ss. 8-10.

Bilgiç, Rıza. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi'nde Yeni Dönem". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı.562, Aralık 2011, ss. 56-60.

Çetin, İlhan. "Mali Tatil Süresince Uzlaşma Yapılabilir mi?". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı.127, Temmuz 2014, ss. 106-109.

Çomaklı, Şafak Ertan. "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme". **Yaklaşım**. Sayı.182, Şubat 2008, ss. 301-304.

Doğrusöz, Bumin. "Uzlaşma Yasası". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.235, Nisan 2008, ss. 11-16.

Dura, İsmail Hakkı. "Uzlaşma Nedir". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.253, Ekim 2009, ss. 48-52.

Durgut, Feyzullah. "Vergi ve Cezalarda Uzlaşma". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı.490, Haziran 2007, ss. 103-113.

Elele, Onur. "Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi". **Yaklaşım**. Sayı.185, Mayıs 2008, ss. 117-121.

Erdem, Tahir. "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları- I". **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı.235, Kasım 2007, ss. 77-84.

Erdem, Tahir. "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları-II". **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı.236, Aralık 2007, ss. 61-68.

Erdem, Tahir. "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı.472, 15 Eylül 2006, ss. 138-146.

Erkuş, Levent. "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları ve Uzlaşmada Birliğin Sağlanması". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı.528, Şubat 2009, ss. 123-126.

Erol, Ahmet. "Aramaları Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur mu?". **Yaklaşım**. Sayı.204, Aralık 2009, ss. 31-35.

- Eyüpgiller, S.Saygın. "Fransız Vergi Sistemindeki Gelişmeler Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesine Yönelik Öneriler". **Yaklaşım**. Sayı.236, Ağustos 2012, ss. 15-21.
- Gökkaya, Murat. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet Yazısının Tebliğ Edilememesi". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı.120, Aralık 2013, ss. 130-136.
- Gül, Yalçın. "Uzlaşma İçin Aranılan Koşullar ve Müessesenin Hakkaniyetsizliği". **Mali Pusula**. Sayı.33, Eylül 2007, ss. 46-56.
- Hatipoğlu, Vefa. "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı.28, Nisan 2006, ss. 165-168.
- İleri, Yusuf. "Zamanaşımı Koşullarında Uzlaşma". **Vergi Dünyası**. Sayı.369, Mayıs 2012, ss. 171-173.
- İnaltong, Ceyhan. "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi". **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.375, Kasım 2012, ss. 30-60.
- İnelli, Ender. "Vaki Olmuş Bir Uzlaşma Düzeltmeye Konu Edilebilir mi Veyahut Yok Sayılabilir mi?". **Maliye Postası Dergisi**. Sayı.729, 15 Ocak 2011, ss. 75-78.
- Karaboyacı, Abdullah. "Özel Usulsüzlük Cezalarının Tamamı Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilebilir mi?". **Yaklaşım**. Sayı.237, Eylül 2012, ss. 84-89.
- Kartal, Zihni. "İkinci Uzlaşma Teklifi". **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.319, Mart 2008, ss. 37-42.
- Kaplan, Mürsel Ali ve Ercan Durgun. "Vergi Ziyama Bağlı Vergi Cezalarında ve Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler Sonucu Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar İle Konu Hakkındaki Görüşler". **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.179, Temmuz 1996, ss. 97-106.
- Kızılot, Şükrü. "Defterleri İncelemeye Alınanların Uzlaşma İsteminde Bulunabileceği". **Yaklaşım**. Sayı.183, Mart 2008, ss. 24-25.
- Kızılot, Zuhale. "Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları". **Yaklaşım**. Sayı.184, Nisan 2008, ss. 272-275.
- Kızılot, Zuhale. "Önce Vergi Mahkemesinde Dava Açılıp Ardından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstenebilir mi?". **Yaklaşım**. Sayı.204, Aralık 2009, ss. 297-299.
- Kocabay, Metin. "Uzlaşma Müessesesinde Etkinlik". **Vergi Raporu**. Sayı.61, Ekim-Kasım 2002, ss. 91-96.
- Kolotoğlu, Olcay. "Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.234, Mart 2008, ss. 97-101.

- Korhan, Gökhan ve Özgür Özkan. “Kısmi Uzlaşma Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirilmesi”. **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı.301, Mayıs 2013, ss. 112-119.
- Küçükkaya, Mehmet. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi ve Süreyi Etkileyen Haller”. **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Sayı.52, Nisan 2009, ss. 701-713.
- Küçükkaya, Mehmet ve Gökçe Sarısu. "Vergi İhtilafında Uzlaşmanın Vergiselliği". **Yaklaşım**. Sayı.185, Mayıs 2008, ss. 286-292.
- Meriç, İlyas ve Cihan Deligöz. “Uzlaşma Müessesesinde Gecikme Faizinin Tatbiki”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.382, Haziran 2013, ss. 172-177.
- Nas, Adil. "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Ceza Türü Açısından Uzlaşmanın Konusu". **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Sayı.57, Eylül 2009, ss. 1817-1820.
- Nas, Adil. "Vergide Uzlaşmanın Hukuki Niteliği". **Mali Pusula**. Sayı.55, Temmuz 2009, ss. 18-20.
- Nas, Adil. "Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talep Edebilecek Kişiler". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı.69, Eylül 2009, ss. 85-90.
- Nas, Adil. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.251, Ağustos 2009, ss. 193-197.
- Nas, Adil. "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin veya Vaki Olmamasının Sonuçları". **Yaklaşım**. Sayı.200, Ağustos 2009, ss. 352-356.
- Nas, Adil. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları". **Yaklaşım**. Sayı.202, Ekim 2009, ss. 263-264.
- Özsoy, Şaban. "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı ve Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı.592, Haziran 2014, ss. 58-62.
- Önoğlu, Ruhi. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar". **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.333, Mayıs 2009, ss. 24-29.
- Sarıkaya, İrfan. “Yeni Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sorunları”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.208, Aralık 1998, ss. 19-29.
- Serim, Nilgün. "Türkiye'de ve ABD'de Uzlaşma Sistemi". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.214, Temmuz 2006, ss. 97-111.
- Seviğ, Veysi. “Uzlaşma Gün ve Saatinin Mücbir Sebep Nedeniyle Yeniden Belirlenebileceği”. **Yaklaşım**. Sayı.165, Eylül 2006, ss. 223-225.

- Şahin, Tayfun. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarına Üye Belirlenmesinde Sınırlamalar". **Yaklaşım**. Sayı.239, Kasım 2012, ss. 33-38.
- Şengöz, Yunus. "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları-I", **Yaklaşım**, Sayı.124, Nisan 2003, ss. 145-152.
- Şengöz, Yunus. "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları-II". **Yaklaşım**. Sayı.125, Mayıs 2003, ss. 130-135.
- Taşkan, Yusuf Ziya. "Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.221, Şubat 2007, ss. 131-137.
- Tecim, Burak Ali Han. "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Nedir? Kimler Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talep Edebilir?". **Maliye Postası Dergisi**. Sayı.621, 15 Temmuz 2006, ss. 105-109.
- Tecim, Burak Ali Han. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Nedir? Kimler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edebilir?". **Mali Çözüm**. Sayı.74, Ocak-Şubat-Mart 2006, ss. 275-286.
- Tuncer, Selahattin. "5736 Sayılı Yeni Uzlaşma Yasası'na Genel Bir Bakış". **Yaklaşım**. Sayı.184, Nisan 2008, ss. 19-16.
- Uçak, Mesut. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Son Değişiklikler Işığında Mücbir Sebep Halleri ve Sonuçları". **ASMMO Bülten**. Sayı.198, Kasım-Aralık 2011, ss. 52-58.
- Uçkun, Murat ve İbrahim Necdet Ayyıldız. "Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Kararı ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma". **Yaklaşım**. Sayı.266, Şubat 2015, <http://www.yeniyaklasimlar.org/m.aspx?id=8732> (E.T: 21.04.2015).
- Ufuk, Mehmet Tahir. "Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme". **Yaklaşım**. Sayı.176, Ağustos 2007, ss. 72-76.
- Uğurlu, Uğur. "Vergi İdaresi ile Mükellefler Arasında Düzenlenen Uzlaşma Tutanakları Damga Vergisine Tabi midir?". **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı.308, Aralık 2013, ss. 64-68.
- Ünver, Musa Kazım. "Uzlaşma Gününün Ertelenmesi". **Yaklaşım**. Sayı.153, Eylül 2005, ss. 93-96.
- Vural, Mahmut. "Uzlaşma Kapsamına Giren ve Girmeyen Vergi ve Cezalar". **Maliye Postası Dergisi**. Sayı.490, Şubat 2001, ss. 32-36.
- Yağan, Haldun. "Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.275, Ağustos 2011, ss. 104-111.
- Yavaşlar, Funda Başaran. "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma". **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.25, Sayı.2, 2008, ss. 309-337.

Yılmaz, Elif. "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi". **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.13, Sayı.1-2, 2009, ss. 321-351.

Yüksekal, Metin. "4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.121, Ekim 1998, ss. 57-61.

Yücel, Mehmet. "Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan Vergi Hataları Düzeltilebilir mi? (Uzlaşmanın Kesinliği Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi)". **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Sayı.119, Kasım 2014, ss. 37-53.

Diğer Yayınlar

Doğrusöz, A.Bumin. "Uzlaşma Kanununun Düşündürdükleri", **Referans**. 14 Şubat 2008.

Doğrusöz, A.Bumin. "Uzlaşma Kanununun Kapsamı", **Referans**. 25 Şubat 2008.

Doğrusöz, A.Bumin. "Uzlaşmada Üç Sorun", **Referans**. 10 Temmuz 2008.

Seviğ, Veysi. "Vergi ve Cezada Yeniden Uzlaşma", **Referans**. 19 Şubat 2008.

Seviğ, Veysi. "Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili", **Referans**. 29 Şubat 2008.

Seviğ, Veysi. "Uzlaşma Yasasının Kapsamı ve Özellikleri", **Referans**. 7 Mart 2008.

Seviğ, Veysi. "Uzlaşma Gün ve Saatinin Yeniden Belirlenmesi", **Dünya**. 28 Temmuz 2006.

<http://www.danistay.gov.tr>

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.irs.gov>

<http://www.resmigazete.gov.tr>

<http://www.tbmm.gov.tr>

<http://www.tdk.gov.tr>

<http://www.vdk.gov.tr/>