

# VERGİ ve CEZADA İDARİ BAŞVURU YOLU “UZLAŞMA”<sup>1</sup>

ADMINISTRATIVE REMEDY IN TAX AND PENALTY  
“RECONCILIATION”



İmdat TÜRKAY\*

## ÖZ

Uzlaşma uygulaması ilk olarak Türk Vergi Sistemine 1963 yılında girmiştir. İlk halinde sadece tarhiyat sonrası uzlaşma yer alırken, daha sonra 1986 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu yürürlüğe girmiştir. Vergi İdaresi tarafından mükellefler hakkında yapılan tarhiyatlarda mükelleflerin idari başvuru yolları uzlaşma, dava açma, cezalarda indirim ve idari mercilere başvurudur. Vergi dairesince yapılan tarhiyatlarda mükelleflerin sıkça başvurduğu idari başvuru yollarından biri de uzlaşma talebidir. Uzlaşma hükümleri vergi idaresi ile mükellefler arasında, verginin tarh edilmesi ve/veya cezanın kesilmesinden kaynaklanan uyuşmazlıkların, yargı organlarına intikal etmeden çözümlenmesini sağlamaktadır. Vergi idaresince yapılan inceleme sonucunda ortaya çıkan fark matrah üzerinden ikmalen, re’sen veya idarece vergi tarh edilmektedir. Söz konusu tarhi-

## ABSTRACT

Reconciliation provisions in Turkish tax system came into effect in 1963. At first, only reconciliation after taxation was regulated. Then, reconciliation before taxation entered into force in 1986. The administrative remedies on the assessments made by tax administration are reconciliation, litigation, reductions in penalties and administrative appeal. One of administrative remedies that is resorted by the taxpayers is the demand of reconciliation. Reconciliation provisions ensure to solve the disputes arising from the imposing taxes or fines between taxpayers and tax administration before trial process. The difference between the declared and the actual tax basis determined by the examination of tax administration is taxed via additional assessment, ex officio and administrative assessment. The assessment is

\* Gelir İdaresi Grup Başkanı

<sup>1</sup> Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamiyle yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz; kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

M.G.T.: 11.07.2016 / M.K.T.: 21.09.2016

yat mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmekte ve ihbarnameyi tebellüğ eden mükellefler yargı yoluna başvurmadan önce, uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşma ile vergi incelemesine dayanarak salınacak vergi ve cezalarda henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce İdare ile mükellef görüşerek uzlaşma sağlayabilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Uzlaşma, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Cezalarda İndirim, Vergi Ziyai Cezası.

notified to taxpayer with a written notice and the taxpayers can demand reconciliation before resorting to the courts. In addition, agreement will be settled through reconciliation before taxation between administration and tax payer on tax and penalty assessed by tax investigation before assessment of penalty fined.

**Keywords:** Reconciliation, reconciliation before taxation, reconciliation after taxation, reductions in penalties, tax penalty

## 1- GİRİŞ

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde uzlaşma; "Aralarındaki düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümlerle kaldırılarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak, mutabık kalmak, uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, konsensüs, karşıtlar arasındaki anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması yoluyla birliktir sağlama, uygulanacak işlerde tartışma yoluyla bir bütünlük ve birliğe varma, bireylerin ya da toplumsal kümelerin, toplumsal değerlerin paylaşılmasında karşılıklı ödümlerle aralarında bir anlaşmaya varmaları" şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>2</sup> Kamu alacağının uzun yargı süreçlerine maruz kalmadan hızlı ve etkin bir şekilde tahsili amacıyla, birçok ülkenin vergi sisteminde de yer alan Uzlaşma Müessesesi, Türk Vergi Sisteminin usul kanunlarından biri olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 28.02.1963 tarihinde yayımlanan 205 sayılı Kanun ile girmiştir. Vergi İdaresi ile vergi yükümlüsünün (veya ceza muhatabının) aralarındaki uyuşmazlığı karşılıklı görüşme, tartışma ve pazarlık yöntemleriyle çözmeleri esasına dayalı bulunan bu yolun adı pozitif hukukumuzda "Uzlaşma" dir. Uzlaşma, sözcük olarak, birden çok kişinin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümler vererek, gidermelerini (veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını) anlatmaktadır. Bu tanımın, Vergi Hukukuna, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak uygulanması durumunda, uzlaşma sözcüğünün verginin alacaklısı olan Vergi İdaresi ile borçlusu olan vergi yükümlüsünün veya ceza muhatabının aralarında doğmuş ya da doğacak uyuşmazlığı, karşılıklı ödümlerle, gidermek üzere anlaşmaları demek olacağı söylenebilir. Bu tanım, pozitif hukukumuzda, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki ayrı uzlaşma müessesesi öngörülmüş olunmasıyla da uyuşmaktadır. Vergilendirmede verimlilik ilkesi gereği, olması gerekenden az, fakat zamanında toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ancak gecikilerek toplanana yeğleyen yasa koyucu, yargısal çözümlerin sözünü ettiğimiz gerçeğini de dikkate alarak, vergi toplama işlevinin yarattığı uyuşmazlıkların çözümünde, idari bir yol öngörme gereği duymuştur. Vergi idaresi ile mükelleflerin aralarındaki uyuşmazlığı karşılıklı görüşme, tartışma ve pazarlık yöntemleriyle çözmeleri esasına dayanan bu yolun adı, pozitif hukukumuzda "uzlaşma" dir.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.577ccc7714f749.14571399](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.577ccc7714f749.14571399)

<sup>3</sup> Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Temmuz 2006, s.259-260.

Uzlaşma, mükellef adına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile görüşerek tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurulabilen idari bir çözüm yoludur. Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Yapılan bir tarhiyatla ilgili olarak mükellefler bunların yalnızca birinden faydalanabilir. Uzlaşma müessesesi, mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergi uyumsuzlukları yargı sürecine gitmeden önce hukukten çözüme kavuşturan 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan yasal bir kurumdur. Uzlaşmanın kapsamı, genel esasları, yapılışı ve hukuksal sonuçları yasa ile belirlenir. Uzlaşma doğurduğu sonuçlar itibariyle hem idari bir işlem hem de vergi ve cezayı kısmen veya tamamen kaldırabildiği için yasal bir işlemdir. Yaygın ve geniş bir uygulama alanı olan uzlaşma uygulaması sadece ülkemizde değil, ABD, İngiltere ve Fransa gibi ülkelerde de uygulanmaktadır.

Gelir İdaresi uzlaşma hükümlerine ilişkin uygulama esasları halen yürürlükte bulunan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği<sup>4</sup> ve Uzlaşma Yönetmeliği<sup>5</sup> ile yürütülmektedir. Bu çalışmada, vergi uyumsuzluklarının idare ile çözümünde sıkça kullanılan bir yöntem olan uzlaşma müessesesini tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma olarak etraflıca incelenecektir.

## 2- MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayandığı için vergi matrahı mükellefler tarafından tespit edilerek, belirlenen sürelerde beyan edilmektedir. İdari bir işlem olan vergi tarhiyatı da vergi alacağının mükellefin beyan ettiği ilgili matrah üzerinden hesaplanıp, miktar olarak tespit edilmesidir. Mükellefin idareye bildirdiği vergi matrahının kanunlara uygunluğu ve doğruluğu vergi idaresi tarafından her zaman incelenebilmektedir. Vergi İdaresince ikmalen, re'sen veya idarece bir tarhiyat yapılması sonucunda mükellefe tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesi sonrasında, yapılan bu idari işleme karşı mükelleflerin/vergi sorumlularının genel ve özel olmak üzere vergi kanunlarından gelen birçok hakları bulunmaktadır. Ancak bu haklardan yararlanabilmek için, mükelleflerin belirlenen sürelerde uygun idari mercilere başvuru yapmaları gerekmektedir.

### 2.1- Genel Haklar

Mükelleflerin genel kanunlara dayanarak vatandaşlıktan ileri gelen haklarıdır. Mükelleflerin genel hakları şöyledir;

- Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı (3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu)
- İhbar ikramiyesi talep etme hakkı (1905 sayılı Kanuna göre)
- Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı (TBMM'ye bağlı olan Kamu Denetçiliği idaresinin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler)
- Dava Açma Hakkı (2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu)
- Temsil Hakkı (Vergi ile ilgili işlemlerin mükelleflerin yanı sıra, vekil ya da temsilci veya 3568 sayılı Yasada sayılı meslek mensupları tarafından da yapılabilmesi)

<sup>4</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>5</sup> 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

- Eşit Muamele Görme Hakkı (Vergi Kanunlarında uygulama birliğinin sağlanması)
- Mükellef Memnuniyeti (Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı.)
- Mükellef Hakları Bildirgesinde<sup>6</sup> yer alan haklar

## 2.2- Özel Haklar (Vergi Kanunlarında Yer Alan Haklar)

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler ile ilgili olarak sahip oldukları haklardır. Bu haklar genellikle Türk Vergi Sistemine ilişkin usul kanunları olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı AATUHK'da yer almaktadır. Mükelleflerin bazı özel hakları şöyledir;

- **Uzlaşma Hakkı**
- Pişmanlık Hakkı
- Düzeltme Talebi Hakkı
- Şikayet Yolu İle Müracaat Hakkı
- Ödeme Emrine İtiraz Hakkı
- Vergi Mahremiyeti Hakkı
- Tecil-Taksitlendirme Hakkı
- Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar
- Cezalarda İndirim Hakkı
- Vergi Ödeme Hakkı
- Özelge Talep Hakkı
- Mahsup ve İade Talep Hakkı

Vergi hukukumuzda, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı uzlaşma türü düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi mükellef adına henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce başvurulabilecek "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma"dır. Diğeri ise, adlarına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabilecekleri uzlaşma türü olan "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma"dır. Uzlaşma talebi mükellef açısından özel bir hak olup, bu haktan yararlanmak için mükelleflerin adlarına yapılmış olan ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyata ait vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin ise, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde yapılması gerekmektedir.

## 3- UZLAŞMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ

213 sayılı VUK'ta uzlaşmanın tanımına yer verilmemiştir. Buna karşılık gerek vergi idaresi gerek idari yargı yerleri bakımından bağlayıcı nitelikteki bir Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı uzlaşmayı, "vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşme yolu ile daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması" şeklinde tanımlamıştır.<sup>7</sup> İki tarafın VUK'tan aldıkları yetki ve hakka binaen bir uyuşmazlığı özgür iradeleriyle mutabakat sağlayarak or-

<sup>6</sup> <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> (Şubat 2006 yılında yayınlanmıştır)

<sup>7</sup> Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 23.10.1986 tarih ve Esas No:1986/2, Karar No:1986/2 sayılı Kararı.

tadan kaldırmaları, diğer şartlarla birlikte dikkate alındığında taraflar arasında bir “sözleşme”nin var olduğuna işaret etmektedir. Nitekim Danıştay VDDK'nın bir kararında konuya ilişkin olarak; “*Uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir.*” belirlemesine yer verilmiştir. Bunun yanında Danıştay'ın başka kararlarında da “*uzlaşmanın iki tarafın özgür iradesi ile gerçekleştirilen bir sözleşme niteliğinde bulunduğu*” ifade edilmiştir.<sup>8</sup>

Uzlaşmanın iki taraflı bir sözleşme olduğu konusunda bir görüş birliği mevcut olmakla birlikte, bu sözleşmenin niteliği konusunda doktrinde farklı görüşler ortaya atılmakta, Danıştay kararlarında ise bu konuda bir açıklık bulunmamaktadır. Doktrinde uzlaşmanın; “idari sözleşme olduğu, sulh sözleşmesi olduğu” ve nihayet “idarenin yaptığı idari olmayan bir sözleşme olduğu” gibi farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bazı vergi hukukçuları uzlaşmanın bir tür idari sözleşme olduğunu ileri sürmüşlerdir. Bazıları ise, uzlaşmanın idari sözleşme olduğu görüşüne karşı çıkmakta ve bir akit türüne benzetmek gerekirse, medeni yargılama hukukundaki sulh akdine benzediğini iddia etmektedir. Bir kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili olmaması ve vergi idaresinin üstün konumda bulunmaması hususları dikkate alındığında uzlaşmanın idari sözleşme olarak değerlendirilemeyeceği söylenebilir.

Türk Medeni Kanunu'nda ya da başka bir kanunda düzenlenmemiş olan sulh sözleşmesi, doktrinde, “bir hukuki ilişki hakkındaki doğmuş veya doğması muhtemel bir çekişmeyi ya da kuşquyu karşılıklı fedakarlıklar aracılığıyla ortadan kaldırmaya yönelmiş bir sözleşme” şeklinde tanımlanmaktadır. Sulh sözleşmesinin konusu, tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebildiği bir hukuki ilişkidir. Uzlaşma tutanağını hazırlayan ve görüşmeyi yönlendiren tarafın uzlaşma komisyonu olması, mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma tutanağına dilediği hususları yazdırmak bir tarafa, bu tutanağı ihtirazi kayıtlarla imzalamasının dahi mümkün olmaması, mükellefin veya ceza muhatabının çoğunlukla sadece kendine yapılan teklifi kabul edip etmeme pozisyonunda olması nedeniyle bu ilişkide eşit hukuki statüde bulunan iki taraftan söz edilemeyeceği ve dolayısıyla uzlaşmanın, devletin bir özel hukuk tüzel kişisi sıfatıyla yaptığı bir hukuki işlem, yani sulh sözleşmesi olmadığı ileri sürülmektedir. Bu durumda uzlaşma, idarenin giriştiği iki taraflı ve kendine özgü bir işlem (sözleşme) olarak nitelendirilmektedir.<sup>9</sup>

#### 4- BAZI ÜLKELERDE UZLAŞMA MÜESSESESİ

Uzlaşma müessesesi hakkında hem lehe yorumlar, hem de aleyhe yorumlar yapılmaktadır. İdarenin vergi alacağını hızlıca tahsil etmesini sağlaması, mükellefin ihtilafını süratle çözmesi ve yargı mercilerinin iş yükünü hafifletmesi gibi uzlaşma müessesesinin lehine değerlendirmeler yapılmaktadır. Öte yandan, uzlaşma müessesesine, vergilendirmede eşitlik ve kanunilik ilkelerine aykırı olduğu, kuvvetler ayrılığı teorisi ile bağdaşmadığı ve uzlaşmaya yetkili komisyonların yetkilerinin sınırsız ve yer yer keyfiliğe kaçtığı gibi pek çok eleştiri de getirilmektedir. Şimdi güçlü Gelir İdarelerine sahip bulunan ABD, İngiltere, Almanya ve Fransa'daki uzlaşma müessesesine kısaca değinelim.

Amerikan İç Gelir İdaresi IRS uzlaşmayı, vergi gelirinin ilerleyen zamanlarda tahsil edilebilecek yüksek ancak tam olarak belli olmayan miktarına karşı, hemen ve mümkün olan yüksek meblağın tahsilinin sağlanması ve böylece uyumsuzluk dosyasının kapatılması şeklinde tanımlamaktadır,

<sup>8</sup> Danıştay 4. Dairesinin 25.01.1989 tarih ve Esas No:1988/1461, Karar No:1989/386 sayılı Kararı; Danıştay 3. Dairesinin 06.05.1991 tarih ve Esas No:1990/1754, Karar No:1991/1652 sayılı Kararı (Erişim: www.danistay.gov.tr).

<sup>9</sup> Mehmet Batun, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Yaklaşım Dergisi, Ağustos/2010 <http://www.ozdogrular.com/content/view/13872>

ABD’de, vergi ile ilgili bir uyuşmazlıkta dava yoluna gidilmeden önce idareye zorunlu başvuru yapılması gerekir. ABD’de mükellef, vergilendirmenin tüm aşamalarında uzlaşma talebinde bulunabilir. Uzlaşma müessesesinin, bu ülkede 80 yıldan daha uzun bir tarihi vardır. Amerika’da her türlü vergi, vergi cezası ile faize karşı uzlaşma yoluna başvurulabilir. ABD’de uzlaşma yoluna başvuracak bir mükellef, başvurusunu vergi idaresi içinde yer alan uyuşmazlık ofisine yapmaktadır. Amerika’da uzlaşma kurumunun dayanağı, IRC (Internal Revenue Code)’nin 7122. maddesidir. ABD’de uzlaşma talep eden mükellef, 150 dolar başvuru ücretini ve uzlaşma başvurusuna konu ödemenin ilk taksitini başvuru esnasında ödemek zorundadır. Belli bazı istisnalar haricinde, bir mükellefin vergi idaresi ile uzlaşması durumunda, uzlaşılan dönem hesapları vergi idaresince tekrar incelenmez. Ancak mükellef uzlaşılan miktarı zamanında ödemez ya da ödemeyi müteakip 5 yıl içerisinde beyan ve ödeme sorumluluklarını yerine getirmezse, uzlaşma hükümsüz kalır ve tahsilinden vazgeçilen miktar yeniden doğar ve bu miktar mükelleften istenir.<sup>10</sup>

Alman Vergi Hukuku Sistemi ülkemize kaynaklık etmiştir. Almanya’da yargı yoluna başvurmadan önce idari çözüm yollarının tüketilmesi şarttır ve bunun dava açarken belgelendirilmesi gerekir. Bu ülkede, her 10 vergi ihtilafından 9’u idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır. Yine burada tarihyatlara karşı yapılan itirazlar vergi dairelerine yapılır, haklı bulunanlar vergi dairesince kabul edilir ve yapılan tarihyat kaldırılır. Almanya’da uzlaşmanın konusuna her türlü vergi girmekte ve bu ülkede dava aşamasında da uzlaşma mümkün iken Alman uzlaşma sistemi, kanun koyucu tarafından 1977 yılında Anayasa’ya aykırı olması sebebiyle kaldırılmıştır.

Vergi Hukukunda uzlaşma müessesesine yer veren bir diğer ülke Fransa’dır. Bu ülkede, ABD ve Almanya’dan farklı olarak, kural olarak vergi aslına karşı uzlaşma yoluna gidilememekte, yalnızca vergi cezalarında uzlaşmaya gidilebilmektedir. Fransa’da, vergi cezalarında bir istisnaya yer verilmeden, tümüne karşı uzlaşma yolu mümkündür. Öte yandan, bu ülkede istisnai durumlarda vergi aslına karşı uzlaşma kurumuna, sadece dolaysız vergilerde gidilebilmekte ve bunun içinde de hem mükellefin ödeme gücünün olmaması gerekir, hem de Fransız Danıştay’ının, Yargıtay’ının ve Sayıştay’ının olumlu görüş bildirmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu’nun karar vermesi gerekir. Bu süreç ise hem uzun, hem de zahmetlidir. Bu ülkede, uzlaşma müessesesi etkin bir şekilde kullanılmakta olup cezalara ilişkin ihtilafların %95’i bu müessese sayesinde çözümlenir ve yargı mercilerine uyuşmazlıkların yalnızca %3’ü intikal etmektedir. Ayrıca Fransa’da uzlaşma görüşmelerine vergi idaresi temsilcilerinden başka, bir noter ile mükellefi temsil eden üç kişi daha katılmaktadır.

İngiltere’de vergi ile ilgili bir ihtilafta, yargı yoluna başvurmadan önce, idari başvurunun yapılması gerekir. Burada, mükellef ile vergi idaresi, vergi ihtilafını idari aşamada çözüme kavuşturamazsa, özel bir komisyona başvururlar. Vergi idaresinin temsilcileri ile bölgenin önde gelen iş adamlarının katılımı ile oluşan bu komisyon, ödenecek vergi ve cezayı azaltabilmektedir. Esasında bu ülkede vergi ihtilaflarının daha başlangıcında ortaya çıkmasının engellenmesi için büyük gayret sarf edilmekte, engellenemeyen ihtilaflar ise büyük oranda uzlaşma müessesesi ile çözüme kavuşturulmaktadır.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Şubat 2001 Ankara, s.685.

<sup>11</sup> Celal Hocaoğlu, Vergi Hukukunda Uzlaşma, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 09.07.2015 (<http://www.uyusmazlik.gov.tr/yayinlar/pdfmakdergi5/celalhocaoglu.pdf>).



## 5- UZLAŞMAYA KONU OLACAK TARHİYAT ÇEŞİTLERİ

Bir uzlaşmadan bahsedebilmek için mükellef veya vergi sorumluları adına ikmalen, re'sen ve idarece yapılacak bir tarhiyatın söz konusu olması gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için ise yapılan tarhiyatlar için vergi dairesince ihbarname düzenlenmesi ve mükellefe tebliğ edilmesi ve de mükellefin belirlenen sürede idareye başvurması gerekmektedir. Verginin tarhi, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağın miktar olarak tespit edilmesidir. Verginin tahakkuku ise, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. Bu bölümde beyana dayanan tarhiyat dışındaki tarhiyat çeşitlerine yer verilecektir. Uzlaşma hükümlerine geçmeden önce kısaca tarhiyat çeşitlerinden bahsetmekte fayda vardır.

### 5.1- İkmalen Vergi Tarhi

213 sayılı VUK'un 29. maddesine göre ikmalen vergi tarhi; her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergi ile ilgili olarak ortaya çıkan ve idare tarafından defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak belirlenen bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. İkmalen tarhiyat şartları şöyledir; daha önce aynı vergi için bir beyanname verilmiş olması veya başka şekillerde bir tarhiyat yapılmış olması ve bu tarhiyata ilişkin matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olmasıdır.

### 5.2- Re'sen Vergi Tarhi

213 sayılı VUK'un 30. maddesine göre re'sen vergi tarhi; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır. Re'sen vergi tarhi inceleme raporuna dayanılarak yapılıyorsa vergi inceleme raporunun, takdir komisyonu kararına göre yapılıyorsa takdir komisyonu kararının düzenlenecek vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi gerekir. Re'sen tarhiyat şartları şunlardır:

- Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi,
- Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması,
- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması, tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş olması,
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla kanıt olmaya elverişli olmaması (ihticaca salih bulunmazsa),
- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması,
- Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerce imzalanma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi.

Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması nedeniyle takdire sevk edilmesi halinde, mükellefe Takdir Komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tesbit olunacak miktardan fazla olamaz.

Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz. Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarihini gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarihini da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarihi sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir.

### **5.3- İdarece Vergi Tarhı**

İkmalen ve re'sen tarhiyatı gerektiren haller dışındaki durumlarda, verginin tarihi için vergi kanunları ile belirlenmiş sürelerde müracaat edilmemesi veya aynı kanunlarla yüklenen sorumlulukların yerine getirilmemesi sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belirli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. İdarece tarhiyat yapıldıktan sonra ihbarnameye ilişkin bilgilerin yer aldığı bir ilan vergi dairesine asılarak ilana ilişkin durum tutanakla tespit edilir. Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresine tebliğ yapılan hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit edilen ilan tarihinden itibaren başlar.

## **6- UZLAŞMA HÜKÜMLERİNE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEME**

### **6.1- Uzlaşmaya İlişkin Yasal Düzenlemenin Gerekçesi**

Uzlaşma müessesesi Türk Vergi Sistemine ilk olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununa, 28.02.1963 tarihinde yayımlanan 205 sayılı Yasa ile girmiştir. Anılan Kanun'un gerekçesinde uzlaşma kurumunun getirilişi ile ilgili olarak şu ifadeler yer verilmiştir: *"...Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır."*

Henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma yapılabilecek imkanı tanıyan "tarhiyat öncesi uzlaşma" kurumu ise, vergi hukukumuzda -artık "tarhiyat sonrası uzlaşma" adını alan, genel- uzlaşmadan yaklaşık 22 yıl kadar sonra 1985 tarihinde 3239 sayılı Kanun ile girmiştir. 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanun ile VUK'a Ek 11. madde eklenmiş, ancak işlerlik kazanması Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin<sup>12</sup> yayımlanması ile olmuştur. Anılan

<sup>12</sup> 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



Yasanın gerekçesinde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin getirilişi ile ilgili olarak şu ifadelere yer verilmiştir: “...çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucudur. Mükellefle idare arasında söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ve mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır.

Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlaması şeklindedir. Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ve tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ve usullerinin Yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanınmaktadır”. Bu yasal değişiklik sonrası hukukumuzdaki uzlaşma kurumu iki ayrı yapıdan oluşmaya başlamıştır. Bu yapılardan ilki, adına vergi tarh edilen ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabileceği “tarhiyat sonrası uzlaşma” kurumu, ikincisi de vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce mükelleflerin başvurabileceği “tarhiyat öncesi uzlaşma” müessesesidir.<sup>13</sup>

## 6.2- 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Yer Alan Düzenleme

Vergi hukukumuzda 1963 yılında 205 sayılı Kanunla getirilen uzlaşma müessesesinde zamanla bazı değişiklikler yapılmıştır. Vergi Kanunlarında kapsamlı bir değişiklik yapan 4369 ve 4444 sayılı Kanunlar ile uzlaşma müessesesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. 4369 sayılı Kanunun 18. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun “Uzlaşma” müessesesi ile ilgili EK 1-6. maddelerinde yapılan değişiklikler 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ayrıca 4444 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun Ek 1 ve Ek 11. maddelerinde değişiklikler yapılmıştır.

Uzlaşma hükümlerinde köklü değişiklikler yapan 4369 sayılı Kanunun madde gerekçesinde; “Uzlaşma müessesesinin son zamanlardaki uygulamasında, genellikle uzlaşma komisyonlarınca vergi miktarının uzlaşma konusu yapılmayarak vergi miktarında indirim yapılmadığı, buna karşılık cezaların önemli miktarda indirildiği hatta hiç alınmadığı gözlenmektedir. Bu ise, müessesenin kuruluş amacına ters düşen bir durumun ortaya çıkmasına, vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine ve vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellef arasında ayrımın ortadan kalkması sonucunun doğmasına neden olmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Daha sonra Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 ve 11. maddelerinde değişiklikler yapan 4444 sayılı Kanunun gerekçesinde ise; “Uzlaşma müessesesinin amacı ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara kesilen cezalarda, dava yoluna başvurulmaksızın vergi idaresi ile mükellefin anlaşmasını sağlamaktır. Bu amaç ve vergi alacağıнын bir an önce Hâzineye intikal etmesini sağlamak için Ek-1 ve Ek-11 inci maddelerde yapılan değişikliklerle, 344 üncü maddeye göre kesilen veya kesilecek olan vergi ziyayı cezaları uzlaşma kapsamına alınmakta, ancak 359 uncu maddede yazılı fiillerin işlenmesi sonucu vergi ziyama sebebiyet verenlere kesilen veya kesilecek olan vergi ziyayı cezaları tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında bırakılmaktadır...” denilmiştir.

<sup>13</sup> <http://docplayer.biz.tr/7770475-Vergi-hukukunda-uzlasma-uzlasma-vergi-hukukumuzda-1963-tarihli-ve-205-sayili-yasa-ile-girmistir-1.html>

Tüm bu yapılan yasal düzenlemeler sonrasında “Uzlaşma” hükümleri 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek Madde 1-6,7,8,9,11,12’de yer almaktadır. Ek Madde 1-5 ve 10. maddeler ise yürürlükten kaldırılmıştır. Şimdi sırasıyla ek maddelerde yer alan tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine ve diğer genel hükümlere bakalım.

### **6.2.1- Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar ve Şekli (Ek Madde 1)**

VUK’un Ek Madde 1’de, “Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.” hükmü yer almaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin yukarıda yer alan Ek Madde 1’de uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekline ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre;

1. Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin;
  - Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
  - 213 sayılı VUK’un 369. maddede yazılı yanılmadan<sup>14</sup> kaynaklandığının,

<sup>14</sup> Yanılma ve Görüş Değişikliği: Vergi İdaresi ve mükellefin uzlaşma sağlamanın gerekçelerinden biri de mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin 213 sayılı VUK’un 369. maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklandığının ileri sürülmesidir. VUK’un 369. maddesine göre; yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.

- VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları<sup>15</sup> ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu,
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun, ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

2. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda, uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.
3. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır.
4. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz.
5. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.
6. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.
7. Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.

Maliye Bakanlığı yukarıda yer alan yetkisi kapsamında tarhiyat sonrası uzlaşmalar için "Uzlaşma Yönetmeliği", tarhiyat öncesi uzlaşmalar için ise "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği"ni çıkarmış ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemiştir. İçişleri Bakanlığı tarafından ise "Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği" yayınlanmıştır.

<sup>15</sup> Vergi Hataları: Vergi İdaresi ve mükellefin uzlaşma sağlamasının gerekçelerinden biri de mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyaya sebebiyet verilmesinin; VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu ileri sürülmesidir. Anılan maddelerde yer alan hükümlere göre; vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirme yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;
2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

### **6.2.2- Uzlaşma Komisyonu Muamelelerinin Kesinliği (Ek Madde 6)**

Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

### **6.2.3- Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma (Ek Madde 7)**

Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

### **6.2.4- Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi (Ek Madde 8)**

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

1. Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

2. Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, VUK'un 112 ve 368. maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/8. maddesi hükmüne göre ödenir.

### **6.2.5- Uzlaşma ve Cezalarda İndirme Talebinin Kullanılması (Ek Madde 9)**

Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında VUK'un 376. madde (cezalarda indirim) hükümleri; hakkında 376. madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için uzlaşma hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376. maddenin uygulanmasını istemek hakkı mahfuzdur. Buna göre, mükellefin uzlaşma talebinde bulunması ve uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde cezalarda indirim uygulanmasından faydalanması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, mükellefin uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirir bir talebi olursa, 376. madde hükmünden faydalanması mümkün bulunmaktadır.

### **6.2.6- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (Ek Madde 11)**

VUK'un Ek Madde 11'de, *"Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uz-*

*laşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.” hükmü yer almaktadır. İleriki bölümlerde tarhiyat öncesi uzlaşma hükümleri ayrı bir başlık altında incelenecektir.*

### **6.2.7- Ücretlilere Vergi İadesinde Uzlaşma (Ek Madde 12)**

VUK'un Ek Madde 12'de yer alan hükme göre, 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanunun 6. maddesi uyarınca kesilen cezalar uzlaşma mevzuuna dahildir. Söz konusu 2978 sayılı Kanun yürürlükte olmadığından, bu konunun bugün itibarıyla karşılığı GVK'nın 32. maddesinde yer alan ve 1.1.2008 tarihinden buyana gerçek usulde ücret geliri elde eden ücretliler için uygulanmakta olan asgari geçim indirimi uygulamasıdır. İleriki bölümlerde bu konuda ayrıntılı açıklama yapılacaktır.

## **7- UZLAŞMAYA KONU OLACAK VERGİ ve CEZALAR**

### **7.1- Uzlaşma Kapsamına Giren Vergiler**

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına, konu hakkında yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde de belirtildiği üzere; ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanun'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına ise Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde belirtildiği üzere; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanun'un 344. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na tabi olan ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Ancak, kendiliğinden verilen beyannameler ile pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle tahakkuk eden vergiler için uzlaşma talep edilemez. Vergi Usul Kanunu kapsamına, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar girmekle birlikte genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma Maliye Bakanlığınca hazırlanan Yönetmeliklerce; il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma ise İçişleri Bakanlığınca hazırlanıp yayımlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği<sup>16</sup> ve 1 Sıra Nolu **İl Özel İdareleri ve Belediyeler Uzlaşma Tebliği**<sup>17</sup> göre yapılmaktadır. Anılan Yönetmelik, esas itibarıyla il özel idareleri ve belediyelerin vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezalarına ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşması düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1. maddesi ile bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. maddesinde; il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlardan

<sup>16</sup> 01.08.2003 gün ve 25186 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>17</sup> 29.06.2004 tarih ve 25507 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.



hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harç miktarının üst sınırının tayini hususunda İçişleri Bakanlığınca yetkili kılınmış olduğundan yayınlanan Genel Tebliğle de uzlaşma kapsamına girecek vergi, resim ve harçlar ile uzlaşma komisyonlarının yetkileri tespit edilmiştir.

## **7.2- Uzlaşma Kapsamına Giren Cezalar**

Bilindiği üzere, 4369 sayılı Kanunla uzlaşma ile ilgili hükümlerde yapılan değişikliklerle, cezalar uzlaşma kapsamından çıkartılmıştı. Buna göre 01.01.1999 tarihinden itibaren mükellefler ile gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmalarda sadece tarh edilen vergiler konusunda uzlaşma yapılıyor, cezalarda ise uzlaşma mümkün olmuyordu. Bu anlamda, cezalar uzlaşma kapsamına ancak vergilerin düzeltilmesine paralel olarak alınabiliyordu. Yani ceza uzlaşılan vergiye göre düzeltilmek suretiyle vergiye bağlı olarak uzlaşma kapsamına girebilmekteydi. Bu uygulamaya 4444 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 14.08.1999 tarihinde son verildi ve böylece uzlaşma müessesesinde daha çok mükellefin yararlanması ve idare ile mükellefler arasında yargı uyumsuzlukları azaltılmış oldu. Böylece, Vergi Usul Kanunu'nun 344. ve Ek 1 ve Ek 11. maddelerinde yapılan değişikliklerle eskiden olduğu gibi kaçakçılık suçu cezası hariç olmak üzere vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamına alınmış oldu.

Uzlaşmanın kapsamına vergi ve cezalar girmektedir. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına giren vergilerde bir tereddüt yoktur, ancak cezalar da farklılıklar vardır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezasını, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ise; Kanun'un 344. maddesinin üçüncü fıkrasına göre kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezası girmektedir. Şimdi, uzlaşma kapsamına giren Vergi Usul Kanunu kapsamındaki cezalara genel olarak bir bakalım.

### **7.2.1- Vergi Ziyai ve Vergi Ziyai Cezası**

213 sayılı VUK'un 341. maddesine göre 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. 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. Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.

Öte yandan, 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza %50 oranında uygulanır. Vergi cezaları; cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödenir. Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.



### 7.2.2- Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

213 sayılı VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar uzlaşma kapsamında değildir. 213 sayılı VUK'un 359. maddesine göre;

- 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.

- b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını 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.

VUK'un 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

### 7.2.3- Kaçakçılık Suçuna İştirak Edenlerde Ceza İndirimi

VUK'un 360. maddesine göre, 359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

### 7.2.4- Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezaları

213 sayılı VUK'un 351. maddesine göre usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlıklı 352. maddeye göre usulsüzlükler, aşağıda yer aldığı şekilde birinci derecede usulsüzlükler ve ikinci derecede usulsüzlükler olarak sınıflandırılmakta ve de VUK'a bağlı cetvele göre cezalandırılmaktadır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilmektedir.

- Usulsüzlük Cezaları
  - Birinci Derece Usulsüzlükler (VUK 352/I. maddesine göre)
  - İkinci Derece Usulsüzlükler (VUK 352/II. maddesine göre)
- Özel Usulsüzlükler ve Cezaları
  - Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (VUK'un 353. maddesine göre)
  - Damga Vergisinde (VUK'un 355. maddesine göre)
  - Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için ceza (VUK'un mükerrer 355. maddesine göre)

## **8- TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA**

Uygulamada uzlaşma dendiği zaman tarhiyat sonrası yapılan uzlaşma anlaşılmaktadır. 213 sayılı VUK'a ilk olarak 1963 tarihinde giren ve en yaygın uygulama alanı bulunan uzlaşma budur. Esasen adı tarhiyat sonrası uzlaşma da değildir, sadece uzlaşmadır. Daha sonra 1986 tarihinde VUK'a tarhiyat öncesi uzlaşma girince, iki uzlaşmayı birbirinden ayırmak için tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası diye ikili bir ayırımı tabi tutulmuştur. Uzlaşma dendiği zaman anlaşılması gereken, mükellef veya ceza muhatabı adına vergi/ceza ihbarnamesi ile yapılan bir tarhiyat sonrasında ortaya çıkan bir işlem-den bahsedilmektedir. Çünkü vergi ve ceza tarhiyatı üzerinden yapılan uzlaşma ile artık kesin olarak tahakkuk edecek vergi ve ceza ortaya konmaktadır. Uzlaşma Yönetmeliğinde yapılan açıklamalar doğrultusunda tarhiyat sonrası uzlaşmanın usul ve esaslarını inceleyelim.

### **8.1- Uzlaşma Kapsamına Giren Vergi ve Cezalar**

Öncelikle belirtmek gerekir ki vergiden kasıt, VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçlardır. Cezadan kasıt ise, VUK'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kesilenler hariç vergi ziyai cezasıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusuna VUK'un 29, 30 ve mükerrer 30. maddelerinde belirtilen ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar girmektedir. Uzlaşma Yönetmeliği, Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1. maddesinin son fıkrasında yer alan yetkiye dayanılarak tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla yayınlanmıştır. Bu Yönetmeliğin kapsamına 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 Kanun'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girmektedir.

Mükellefler adlarına yapılan bir tarhiyat sonucunda kendilerine vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden sonra 30 içinde; cezalarda indirim, uzlaşma veya yargı yoluna başvuru haklarından birini kullanmak suretiyle bir tercihte bulunabilmektedirler. Uzun yargı süreçlerini ve davayı kazanıp kazanmama ihtimalini de düşündüğümüzde, Vergi İdaresi ile uzlaşarak vergi ve cezalarda indirim hakkını elde etme ihtimali mükelleflerin uzlaşma yöntemini tercih etmelerine sebep olmaktadır. Özellikle, mükellefler adına tarh edilen VUK'un 344. maddesinin üçüncü fıkrasına göre kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezalarında yapılacak büyük oranlı bir indirim, mükelleflerin vergi yükünü hafifletmektedir. Ayrıca, uzlaşılan vergi ve cezanın hemen ödenmesi mecburiyeti de yoktur ve gecikme zammı maliyetine katlanmak suretiyle uzlaşılan ve tahakkuk eden tutarın daha sonra da ödenmesi mümkündür.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde yer alan "Asgari Geçim İndirimi" kapsamında ücretli ve işverenler adına haksız yere asgari geçim indiriminden yararlanmaları nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezası da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında bulunmaktadır.

### 8.2- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Vergi Usul Kanunu'nun değişik Ek 1. maddesi ile bu Kanun'un 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 yetkili kılınmıştır. Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenir. Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik;

- Vergi dairesi uzlaşma komisyonları,
- Defterdarlık uzlaşma komisyonu,
- Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu,
- Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile
- Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurulur.

Komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. Komisyon başkanı ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

### 8.3- Uzlaşma Talebi, Süresi ve Uzlaşmanın Yapılması

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryahizmetlerini yürütmekle görevli birime verilir. Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Uzlaşma Yönetmeliğinin 7. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz." cümlesi Danıştay 4. Dairesinin 14.06.2000 tarih ve Esas No:1999/5635, Karar No:2000/2810 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

Uzlaşma talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. Bu süre aynı zamanda dava açma süresi de olup, bu süre dolduktan sonra uzlaşma talep edilmesi mümkün değildir. Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce; talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını, uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edilirse talep reddedilir.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşıldığı halde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini buldurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az 15 gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin iste-

mesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir.

Mükellefin veya resmi vekâletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar. Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır.

Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere (Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda .../.../... tarihinde aldım.) ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.

### **8.3.1- Uzlaşmanın Temin Edilememesi**

Uzlaşma temin edilemediği takdirde (mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır), komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda); komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

### **8.3.2- Komisyonun Toplanamaması**

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen yada sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır.

### **8.4- Uzlaşmanın Kesinliği**

Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye şikayette de bulunulamaz. Aynı ihbarnamede vergi aslı ile birlikte tebliğ edilen ceza hakkında uzlaşmanın sağlanmış olması halinde, mükellef tarafından vergi aslının kabul edildiği sayılacağından, vergi aslı için dava konusu yapılamaz. Uzlaşma,

uzlaşmaya taraf olan idare tarafından da kesi olduğundan, uzlaşılan dönem hakkında, yeniden inceleme yapılarak cezalı vergi salınmaz. Uzlaşılan bir konuda, fazla gelir elde edildiği gerekçesiyle tarhiyat yapılamaz. Uzlaşma sağlandığı takdirde, aynı dönem için takdir komisyonu kararına göre vergi salınmaz.<sup>18</sup>Kısacası, uzlaşma demek karşılıklı olarak Vergi İdaresi ile mükellefin anlaşması demek olduğundan, uyuşmazlık konusu olayın kabullenildiği ve tutanakla tespit edilen hususların iki tarafı da bağladığı ve sonuçlarının kesin olduğu anlamına gelmektedir.

### **8.5- Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma**

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir. Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, uzlaşmaya varılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddedilmesi sağlanır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir.

### **8.6- Uzlaşma ve Cezalarda İndirme**

Yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanılabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında Kanun'un 376'ncı maddesinin uygulanmasını isteyebilir.

### **8.7- Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizi**

Uzlaşma sonucunda uzlaşılan vergi ve vergi ziyayı cezası dışında mükelleften bir de gecikme faizi istenecektir. VUK'un 112. maddesine göre, uzlaşılan vergiler için gecikme faizi uygulanması gerekmektedir. Uzlaşılan vergi miktarına, vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacaktır. Uygulanacak gecikme faizi, 6183 sayılı AATUHK'nın 51. maddesindeki gecikme zammı oranı kadardır.

### **8.8- Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödeme Zamanı**

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

- Uzlaşma vaki olduğu takdirde buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi

<sup>18</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, Vergi ve İhtilafları Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, 15. Baskı, Ankara 2009, s.269-270.

ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

- Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, Vergi Usul Kanunu'nun 112 ve 368. maddeleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde ödenir.

Uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz. Vadesinde ödenmeyen vergi ve ceza için 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre cebri takibat işlemleri tatbik edilir.

### 9- TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARI ve YETKİ SINIRLARI

Uzlaşma komisyonları yetki sınırlarına göre; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu olarak belirlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma hükümleri ile ilgili Ek 1. maddesine göre genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'na tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenmiştir. Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarları 352, 356, 360, 372 ve 393 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

#### a) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde (Defterdarlık) Yetki Sınırları

Uzlaşma Komisyonları		Yetki Sınırı Vergi, Resim ve Harçlar (TL)	
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu		3.000.000,00	
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu		50.000,00	
Vergi Dairesi	İl merkezlerindeki	3.000,00	
Uzlaşma	İl merkezleri	Vergi dairesi bünyesinde kurulan	15.000,00
Komisyonu	dışında yer alan	Malmüdürlükleri bünyesinde kurulan	3.000,00



### b) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Yetki Sınırları

Uzlaşma Komisyonları		Kurulma Bölgesi	Yetki Sınırı (TL)	
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu			3.000.000,00	
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu		İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000,00	
		I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000,00	
		II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000,00	
		III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000,00	
		IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000,00	
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000,00	
		İl Merkezlerindeki Vergi Dairesi Bünyesinde Kurulan	I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500,00
			II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500,00
			III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000,00
			IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000,00
	İl Merkezleri Dışında Yer Alan	Vergi Dairesi Bünyesinde Kurulan	I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000,00
			II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	25.000,00
			III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	20.000,00
			IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000,00
		Malmüdürlükleri Bünyesinde Kurulan	I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	6.000,00
			II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000,00
			III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	4.000,00
		IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000,00	

### c) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun Yetki Sınırı

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırı 2.000.000 TL'dir. Bu sınırı aşan uzlaşma talepleri tutarına göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu veya Merkezi Uzlaşma Komisyonunca sonuçlandırılır.

### d) Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun Yetki Sınırı

Yukarıda belirtilen limitleri ve 3.000.000 TL'ye kadar olan uzlaşma talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca sonuçlandırılmaktadır.

### e) Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun Yetki Sınırı

3.000.000 TL'yi geçen uzlaşma talepleri ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılır.

Komisyonların yetki sınırları, vergilendirme dönemi itibarıyla nazara alınır. Ayrıca, bir mükellef hakkında, örneğin hem gelir vergisi hem de KDV tarh edilmiş ise, yetki sınırının tayininde bunlar ayrı ayrı dikkate alınır. Vergi cezasında, normal yetki sınırının tayininde, usulsüzlük cezası, vergi ziyai cezasından ayrı olarak dikkate alınır. Buna karşılık, vergi ziyai cezasının varsa tekrür nedeniyle artan tutarı esas alınır. Uzlaşma görüşmesinin yapılacağı komisyon, vergi/ceza ihbarnamesinde yer alan vergi miktarına göre belirlenmektedir. Birden fazla vergi/ceza ihbarnamesinin bulunduğu durumlarda ise yetki sınırı, en yüksek vergi miktarını içeren vergi/ceza ihbarnamesine göre belirlenir ve diğer ihbarnamelerle birlikte uzlaşmada birliğin sağlanması amacıyla yetkili uzlaşma komisyonunda görüşülür. Sadece vergi ziyai cezası için uzlaşma başvurusunda bulunulan hallerde; yetkili uzlaşma

komisyonunun tespiti için cezanın hesaplanmasına esas teşkil eden vergi miktarı dikkate alınmakta, vergi miktarı hangi uzlaşma komisyonunun yetkisi içerisinde kalıyor ise kesilen ceza için yapılan uzlaşma talebi bu komisyonda görüşülmektedir.<sup>19</sup>

Uzlaşma komisyonları, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilip tebliğ olunan vergi ziyai cezalarına (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) ilişkin uzlaşma taleplerini inceleyip sonuçlandırmaktadırlar. Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK'un 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma konusu yapılabilmektedir.

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup dönemi geçmiş geçici verginin de bulunması ve bu tarhiyata karşı uzlaşma talep edilmesi halinde, uzlaşmanın vaki olması sonucu düzenlenen uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına da yer verilmekte, uzlaşılan tutarlar uzlaşma tutanaklarına yazılacak ve uzlaşılan tutar için mahsup dönemine kadar gecikme faizi hesaplanmaktadır. Öte yandan, vergi incelemesi sonucunda mükellefler tarafından talep edilen tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olması durumunda, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının herhangi bir rakamsal yetki sınırı bulunmamaktadır. Bu komisyonlar her talebi sonuçlandırma konusunda yetkili bulunmaktadır.

Özetle tarhiyat sonrası uzlaşma, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilen vergi ve kesilen ceza uzlaşma kapsamı dışındadır. Uzlaşma talebi, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması gerekmektedir. Bu şekilde uzlaşmanın yapılması halinde tutanakla tespit edilen hususlara karşı dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Mükellefler, yapılan tarhiyata karşı uzlaşma veya cezalarda indirim talebinde bulunma haklarından sadece birinden yararlanabilirler.

## 10- TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 11. maddesinde, *"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. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz..."* hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre, mükellef adına düzenlenen vergi inceleme raporlarında tarh edilmesi gereken vergilerle kesilmesi gereken cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması sonucunda tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalar için dava açılması veya düzeltme talebinde bulunulması mümkün değildir.

<sup>19</sup> Beyanname Düzenleme Rehberi 2016, Vergi Müfettişleri Derneği, Vergi Usul Kanunu Rehberi, Mart/2016 Ankara, s.454.

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, VUK'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde açıklanmış bulunmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanılabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilecek vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışındadır. İnceleme elemanlarınca yapılacak tarhiyat öncesi "uzlaşmaya davet" hallerinde ise, davet yazısının mükellefe tebliğinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Bu şekilde uzlaşma yapılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.

### **10.1- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamındaki Vergi ve Cezalar**

Tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak tarhiyatları kapsamaktadır. Bilindiği üzere, VUK'un 135. maddesinde sayılan yetkililer vergi incelemesi yapmaya yetkili bulunmaktadır. Vergi incelemesi, inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyettir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde belirtildiği üzere, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanun'un 344. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girmektedir.

### **10.2- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu**

Vergi müfettişlerince, Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından belirlenecek biri başkan olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşur. Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde komisyon; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile gelir müdürlüğü görevini ifa eden müdürden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirler. Başkanlık, gerek gördüğü hallerde

uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Başkanlıkça veya yetki verilmesi halinde ilgili grup başkanlığınca belirlenir.<sup>20</sup>

### **10.3- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılması**

Uzlaşma için nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurması şarttır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçer. Nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 11. maddeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanlaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

Vergi incelemesini yapan, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Söz konusu Yönetmeliğin 11. maddesine göre yapılacak uzlaşmaya davet yazılarında uzlaşma günü de mükellefe bildirilir. Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih, muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce tebliğ olunur. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir. Tebliğ işleminde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulü uygulanır. İnceleme yapmanın bizzat tebliğ yapması da mümkündür.

### **10.4- Uzlaşmanın Temin Edilememesi (Davete Uyulmaması)**

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz ve uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Bu maddenin uygulanmasında posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememeyi ifade eder. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir.

### **10.5- Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi**

Yapılan vergi incelemeleri sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, incelemeyi yapan tarafından düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün

---

<sup>20</sup> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 6. madde.

önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir. Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, incelemeyi yapanın, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır. İnceleme raporu, ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz.

#### **10.6- Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Tutanağın Düzenlenmesi**

Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar. Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma tutanağında;

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

gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme yapana tevdi edilir. Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme yapan bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Bu bildirim, vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneğinin eklenmesi suretiyle de yapılabilir. Bu maddede yazılı işlemler, nezdinde inceleme yapılan mükellefin resmi vekili tarafından da yapılabilir.

##### **10.6.1- Kısmi Uzlaşma Talebinde Bulunulması**

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama

bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince 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.

### **10.7- Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği**

Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Mükellefler üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanun'un 376. maddesi hükümlerinin (cezalarda indirim uygulaması) kendilerine uygulanmasını talep edemezler.

### **10.8- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talep Edilemeyecek Haller**

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.

### **10.9- Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödeme Zamanı**

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

## **11- VERGİ İDARESİ ile MÜKELLEF/CEZA MUHATABININ UZLAŞMA ŞARTLARI**

Uzlaşma, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurulmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, yani vergi ve cezanın miktarı konusunda her iki taraf arasında anlaşma sağlanarak çözümlenmesidir.<sup>21</sup> Vergi uyuşmazlığı, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle vergiye bağlı olarak ortaya çıkan ceza veya diğer kamu alacakları nedeniyle vergi alacağını uygulayan idari birimlerle yükümlü veya sorumlular arasında meydana gelen anlaşmazlıklardır. Bu bakımdan vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusu ile alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır.<sup>22</sup> Buna göre uzlaşma; vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına vergi

<sup>21</sup> Mustafa Şener, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2014, s.15

<sup>22</sup> Emrah Ferhatoğlu, Gizem Poyraz Ferhatoğlu, Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz, Vergi Dünyası, Sayı:342, Şubat 2010, s.157



cezası kesilenler arasında, vergi kanunlarını uygulaması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı olarak görüşmeleri yoluyla, daha başlangıçta, ödenecek vergi ve ceza miktarı üzerinde anlaşma sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulmasıdır.<sup>23</sup>

Uzlaşma görüşmeleri, yetkili uzlaşma komisyonu üyelerinin yanı sıra mükellef ve/veya mükellef temsilcisi, mükellefin bağlı olduğu odadan bir temsilci ile 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunun katılımı ile uzlaşma için belirlenen yer ve günde yapılır. Oda temsilcisi ile meslek mensubunun uzlaşma görüşmelerine katılması mükellefin isteğine bağlıdır. Bu kişilerin görüşme anında bulunup bulunmaması uzlaşmanın geçerliliğini etkilemez. Bu kişiler sadece mükellefin isteği ile toplantıya katılım sağlarlar ve uzlaşma tutanağına kesinlikle imza atamazlar ve şerh düşemezler.

Uzlaşma komisyonlarında görüşmeler mükellefle komisyon üyeleri arasında bir nevi pazarlıkla geçmektedir. Mükellef, olabildiğince vergi ve cezada oransal olarak indirim yapılmasını talep eder. Komisyon üyeleri de yapılan tarhiyatın tutarlılığına, mükellefin izahatlarına, meslek mensubunun ifadelerine, varsa vergi inceleme raporundaki tarhiyatın sebeplerine ve diğer hususlara bakar ve nihai olarak indirim yapabileceği tutarı mükellefe söyler. Kısacası mükellef ve Komisyon karşılıklı pazarlık yaparak ortak bir tutarda anlaşma zemini bulmaya çalışırlar. İdare ile mükellef veya ceza muhatabı mutlak surette uzlaşmak zorunda değildir. VUK'un Ek 1. maddesinde de belirtildiği üzere, belli şartların mevcudiyeti ve yapılan görüşmede vergi ve cezalarda yapılacak indirim üzerinde anlaşma sağlanması durumunda uzlaşma gerçekleşir, aksi takdirde uzlaşma sağlanamaz. Buna göre;

1. Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin Kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten kaynaklandığının ileri sürülmesi,
2. Vergi ziyainın, VUK'un 369. maddesinde yer alan yanılma halinden kaynaklandığının ileri sürülmesi,
3. Yapılan tarhiyatta, VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
4. Yargı kararları ile İdarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi, durumlarında idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

Ya da yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanamaz ve uzlaşmanın vaki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesi durumları ortaya çıkar, yani uzlaşma sağlanmamış olur. Uzlaşma Yönetmeliğinin 10. maddesinde, uzlaşma görüşmesi sonucuna ilişkin olarak üç farklı olasılıktan söz edilmekte olup, şimdi bu üç farklı durumun ne anlama geldiğine bir bakalım.<sup>24</sup>

**1- Uzlaşmanın sağlanması:** Uzlaşma görüşmesi sonucunda mükellefle komisyonun ihbarnamede tebliğ edilen vergi ve cezanın ödenmesi gereken miktarı üzerinde anlaşmaya varmaları halinde uzlaşma sağlanmış kabul edilir. Bu durumda, düzenlenen uzlaşma tutanağı taraflarca imzalanır ve bir nüshası aynı yerde mükellefe tebliğ edilir.

**2- Uzlaşmanın vaki olmaması:** Uzlaşma görüşmesi sonucunda komisyonun teklif ettiği miktarları mükellefçe kabul edilmemesi halinde uzlaşma sağlanmamış sayılır. Uzlaşma Yönetmeliğinde bu duruma uzlaşmanın vaki olmaması denmiştir. Bu durumda komisyon teklif ettiği miktarları tutanağa geçirir ve bu tutanak mükellefle birlikte imzalanır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini bildirmesi halinde uzlaşma

<sup>23</sup> Mustafa Şener, a.g.e., s.16

<sup>24</sup> Mehmet Ali Özyer, a.g.e., s.698-700

sağlanmış olur. Bunun için mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine bir dilekçe ile başvurması yeterlidir. Uzlaşma Yönetmeliğine göre, mükellef tarafından nihai teklifin kabul edildiğine dair dilekçenin vergi dairesine verildiği gün itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılacaktır.

**3- Uzlaşmanın temin edilememesi:** Uzlaşma Yönetmeliğine göre, mükellefin uzlaşma görüşmesine gelmemesi veya geldiği halde tutanağı imzalamak istemesi hali uzlaşmanın temin edilememesi olarak ifade edilmiştir. Aslında bu durumun uzlaşmanın vaki olmaması halinden pek bir farkı yoktur. Uzlaşmanın temin edilememesi ile vaki olmaması sonuçları açısından, ancak mükellefin uzlaşma komisyonunun nihai teklifini kabul etmesi halinde farklılık taşımaktadır.

**4- Uzlaşma gününün ertelenmesi:** Uzlaşma gününde mükellefin komisyona gelmesi çok önemlidir. Uzlaşma günü görüşmeye gelmeyen bir mükellefe başka bir uzlaşma günü verilemez. Ancak, mükellefin uzlaşma günü çok önemli bir ticari anlaşmasının varlığı, mahkeme duruşması, planlanmış bir seyahati, hastalık hali veya kaza geçirmesi gibi durumları olabilir. Ancak, mükellefin uzlaşma gününü erteletmek istemesi halinde mazeretini gerçekçi olarak ortaya koyması ve tevsik etmesi gerekir. Benzer şekilde komisyon üyelerinin de benzer durumlarla karşı karşıya kalmaları her zaman mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle, gerek mükellefin mücbir sebep halinin bulunması, gerekse komisyon üyelerinin uzlaşma gününü erteleme ihtiyacı hissetmesi gibi durumlarda uzlaşma komisyonu uzlaşmayı erteleyip, yeni bir uzlaşma günü belirleyebilir.

## 12- DİĞER HUSUSLAR

Bu bölümde, esasen yukarıda yapılan genel açıklamalar çerçevesinde bir kez daha dikkat çekilmesinde yarar görülen bazı hususlara kısaca değinilecektir.

### 12.1- Uzlaşma Konusu Yapılabilecek/Yapılamayacak Cezalar

Cezalar	Tarhiyat öncesi	Tarhiyat sonrası
	uzlaşma	uzlaşma
Vergi ziyai cezası (Vergi aslına bağlı olan ve olmayan)	Var	Var
GVK'nın 32. maddesindeki Asgari Geçim İndirimi kapsamında kesilen vergi ziyai cezası	Var	Var
VUK'un 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen vergi ziyai cezası	Yok	Yok
Özel usulsüzlük cezası	Var	Yok
Usulsüzlük cezaları (1. Derecede ve 2. Derecede usulsüzlükler) (Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesi hükmüne göre kesilen usulsüzlük cezaları dahil)	Var	Yok

### 12.2- Asgari Geçim İndirimi Uygulaması Kapsamında Ücretli ve İşverenler Adına Tarh Edilen Vergi ve Vergi Ziyai Cezası İçin Uzlaşma Talebi

213 sayılı VUK'un Ek 12. maddesinde, "2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanunun 6'ncı maddesi uyarınca kesilen cezalar uzlaşma mevzuuna dahildir." hükmü yer almaktadır. Bilindiği üze-

re, ücretlilerde vergi iadesi 2978 sayılı Kanun kapsamından çıkarılarak, değişik adlar altında 193 sayılı GVK kapsamına alınmıştır. Vergi iadesi ilk olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/5. maddesinde yer alan özel gider indirimi olarak, sonra mükerrer 121. maddesinde yer alan vergi indirimi olarak, daha sonra da GVK'nın 32. maddesinde yapılan düzenleme ile ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde "Asgari geçim indirimi" sistemi getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler de Vergi Usul Kanunu'nun uygulama kapsamına girdiğinden ücretlilerin uzlaşma müessesesinden yararlanması için yasal bir engel bulunmamaktadır. VUK'un Ek 12. maddesinde yer alan düzenleme özel olarak yapılmış ve ücretlilerin vergi iadelerini 2978 sayılı Kanuna göre aldıkları dönemde ortaya çıkacak tereddütleri gidermek için böyle bir hüküm konmuştur. GVK'nın 32. maddesine göre haksız alınan asgari geçim indirimi tutarı için kesilecek vergi ziyai cezası için uzlaşma hükümlerinin uygulanmasını engelleyecek mevcut bir düzenleme yoktur. Esas itibarıyla vergi idaresince uygulamada bu konuda bir tereddüt de bulunmamakta olup, ücretliler ve işverenler adına yapılan tarhiyatlara ilgili olarak talep edilmesi halinde vergi dairelerince uzlaşma müessesesi fiilen uygulanmaktadır.

Ücretlilere, asgari geçim indirimi uygulamasında bazı nedenlerden dolayı haksız yere asgari geçim indirimi tutarının ödenmesi söz konusu olmakta ve bunun sonucunda vergi ziyai oluşabilecektir. Bunlardan birincisi, ücretliler tarafından işverene verilen Aile Durumu Bildiriminin yanlış doldurulması sonucunda vergi ziyai meydana gelecektir. Bir diğer nedende işverenler tarafından çalışana ilgili aylarda ödenmediği halde muhtasar beyannamede asgari geçim indirimi tutarının mahsup edilmesidir. Ayrıca, birden fazla işverenden ücret alan ücretlinin her bir işverenine aynı anda bildirimde bulunup, bu sistemden yararlanması durumunda da yersiz alınan asgari geçim indirimi tutarı nedeniyle vergi ziyai oluşmaktadır.

Sonuç olarak, asgari geçim indirimine ait tutarların gerek işveren tarafından ücretliye ödenmesi gerekse de ücretlinin medeni durumuna ilişkin yanlış bilgi vermek suretiyle daha yüksek oranda yararlanması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından cezai işlemlerin yapılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, hem işveren hem de ücretli açısından cezai sorumluluk söz konusu olabilecektir. Bu nedenle, asgari geçim indirimi uygulaması kapsamında, ücretli ve işverenler adına kesilen vergi ziyai cezası için ücretli ve işveren konumundaki mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkün bulunmaktadır.

### **12.3- 3568 Sayılı Kanun Kapsamındaki Meslek Mensuplarının Uzlaşmaya Katılımı**

Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısında görüşlerini açıklamak için katılabilirler; ancak tutanakları imzalayamazlar.

### **12.4- Kısmi Uzlaşma Talebinde Bulunma**

VUK'un Ek 1. maddesinin 4369 sayılı Kanunla değişik şeklinin ilk fıkrasında "Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir." düzenlemesine yer verilmiştir. Kısmi uzlaşma olanağını getiren düzenleme ile güdülen amaç gerekçede; "...Birden fazla nedente vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm

*getirmek...*” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>25</sup> Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma konusu yapılacak olan verginin, matrah farkları ile bölünebildiği durumlarda, mükellef dilerse, bu matrah farklarında istediği bölüme uzlaşma talep edebilmektedir. Başka bir anlatımla, “Kısmi Uzlaşma” mümkündür. Böylelikle, toplam matrah farkının sadece mükellefçe talep edilen kısmı uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Yani tarhiyat öncesi uzlaşmalarda, birden fazla tarhiyat nedeni bulunması halinde mükellefler matrah farkından istedikleri kısımlar için uzlaşabilecek, istemedikleri kısımlara ise uzlaşmayıp dava yoluna gidebilecekleri gibi, VUK’un 376. maddesinde yer alan cezalarda indirim hükümlerinden de yararlanabilmektedirler. Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.

Öte yandan, tarhiyat sonrası uzlaşmalarla ilgili uzlaşma hükümlerini esasa bağlayan Uzlaşma Yönetmeliğinin 7. maddesinin ikinci fıkrasında *“Uzlaşma talebi, ihbarnamelerde yazılı verginin tamamı için yapılır tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulmaz.”* hükmüne yer verilmişti. Uzlaşma Yönetmeliğinde uzlaşma talebinin, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılacağı, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı hükmüne yer verilmişti. Bu hükme göre mükelleflerin, ihbarnamede yazılı vergi ve ona bağlı cezanın yalnızca bir kısmını göstererek, bu miktarla sınırlı uzlaşma talebinde bulunmaları olanaklı değildi. Aksi taktirde, uzlaşma taleplerinin Yönetmeliğin 10. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca incelenmeksizin reddedilmesi gerekiyordu. VUK’un Ek 1. maddesindeki düzenleme ile Uzlaşma Yönetmeliğinin 7. maddesi farklı düzenlemeler içeriyordu.

Ancak, daha sonra Uzlaşma Yönetmeliğinin 7. maddesinin ikinci fıkrasının iptali istemiyle açılan davada, Danıştay 4. Dairesinin 14.06.2000 tarih ve Esas No: 1995/5635, Karar No: 2000/2810 sayılı Kararı ile *“Yasayla getirilen kısmi uzlaşma hakkının, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları Kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanılması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurduğu ve idarenin kanuna aykırı olarak ve tanınan yetkinin aşılması”* şeklinde değerlendirmede bulunarak, söz konusu hükmü iptal etmiştir. Sonuç olarak vergi idaresi bu karara karşı temyiz yoluna gitmemiş ve söz konusu karar kesinleşmiştir. Böylece, Uzlaşma Yönetmeliği’nin 7. maddesinin ikinci fıkrası, Danıştay 4. Dairesinin Kararı ile kanuna aykırı olduğu gerekçesi ile iptal edilmiştir. Bu durumda, tarhiyat sonrasında kısmi uzlaşmada bulunulamayacağına ilişkin bir hüküm kalmamıştır. Öte yandan, tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmesinin kısmi uzlaşma ile sonuçlanmış olması halinde mükellef bu kısım için yargı yolunu kullanamazken, uzlaşılamayan kısmı için ise dava açma veya ceza indirimi haklarından birini kullanabilir.<sup>26</sup>

Sonuç olarak uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Ancak, vergi ve cezaya muhatap olan mükellefler verginin matrah farkları itibari ile bölünebildiği durumlarda (bu husus inceleme raporlarında ayrıntılı olarak ele alınır) bu vergi ve cezaların bir kısmı için uzlaşma görüşmesi sırasında tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi kısmi uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ancak, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda kısmi uzlaşma müessesesi daha az uygulanmaktadır.

<sup>25</sup> Beyanname Düzenleme Rehberi 2016, e.g.e., s.488.

<sup>26</sup> Beyanname Düzenleme Rehberi 2016, Vergi Müfettişleri Derneği, Vergi Usul Kanunu Rehberi, Mart/2016 Ankara, s.458.

### **12.5- Süresinden Sonra Verilen Beyannamelere Kesilen Vergi Ziyai Cezası İçin Uzlaşma Talebi**

Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındadır.

### **12.6- Uzlaşma Sonucunda Tahakkuk Eden Vergi ve Cezanın Süresinde Ödenmemesi Uzlaşmayı Geçersiz Kılmaz**

Uzlaşmayı mükellefler açısından yargı sürecine göre cazip hale getiren en önemli husus, üzerinde uzlaşılması sonucu, tahakkuk ettirilen vergi ve bu vergiye ilişkin hesaplanan gecikme faizi ile vergi ziyai cezasının vadesinde ödenmemesi halinde de uzlaşmanın geçersiz olmamasıdır. Yani uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergi cezalar ile gecikme faizi verilen vadeden sonra da gecikme zammı ile ödenebilmektedir.

### **12.7- Cezalarda İndirim Talebinden Vazgeçip, Uzlaşma Talep Edilmesi**

Bilindiği üzere, mükellefler adlarına tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde, tarhiyata karşı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-12. maddesi hükümleri uyarınca uzlaşma talebinde, kesilen cezalar için de aynı Kanunun 376. maddesi hükümleri gereğince ceza indirimi talebinde bulunabilirler. Ancak, mükelleflerin tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için bu haklardan sadece birisini talep etme olanakları bulunmaktadır. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 9. maddesine göre; üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376. madde hükümleri; hakkında 376. madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

Bu açıklamalar karşısında, mükellefin adına kesilen cezalar için önce Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi hükümleri uyarınca ceza indirimi talebinde bulunup, daha sonra vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihini takip eden 30 günlük süre içerisinde bu talepten vazgeçtiğini bir dilekçe ile beyan etmek suretiyle tarhiyata karşı yine aynı Kanun'un Ek 1-12. maddelerinde düzenlenmiş olan uzlaşma hükümlerinden yararlanması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek kesilen cezalar için süre geçmemiş ise cezalarda indirimden yararlanabilir. Aksi halde uzlaşma tutanağı imzalandıktan sonra söz konusu indirim hakkı ortadan kalkar.

### **12.8- Uzlaşma Günü Belirlenmesinde Mükellefin Talebi**

Tarhiyat öncesi uzlaşmada belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmadan daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

### **12.9- Uzlaşma Yapıldıktan Sonra Vergi Hatasının Düzeltilmesi**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1. maddesinde ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezalar hususunda idare ile mükellefin uzlaşabileceği esasına yer verilmiştir.

VUK'un Ek 6. maddesinde ise uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu, mükellef veya adına ceza kesilenin üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, vergi sistemimizde "hata üzerinden vergi alınmaması" esaslı açık bir şekilde benimsenmiş olup, sayılı VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkan tanınmıştır. Bu nedenle;

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,
- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,
- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,

uzlaşmaya mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.<sup>27</sup>Uzlaşmanın kesinliği ilke olmakla birlikte önceliği olan ilke verginin yasallığı ilkesidir. Verginin yasallığı ilkesi gereğince öncelikle mükelleften alınacak verginin haksız bir vergi olmaması gerekir. Uzlaşma ile sonuçlanmış bir vergilendirme işleminde vergi hatası yapılmışsa hatanın düzeltilmesi ve tahsil edilen verginin yersiz alınan kişiye iadesi gerekir. Vergi hatası söz konusu olduğunda uzlaşmanın kesinliğine dayanarak, yapılan tarhiyat korunmamalıdır. Gelir İdaresi de vergilendirme hatası söz konusu olduğunda uzlaşmanın kesinliğinden söz edilemeyeceği yönünde birçok özelge ile görüşünü belirtmiştir.<sup>28</sup>

## 12.10- Uzlaşma Gününün Ertelenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, belirlenen uzlaşma günü mükellefe bildirildikten sonra, herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamaması halinde veya komisyonun toplanamaması halinde uzlaşma görüşmesi mükellefe bildirilerek uzlaşma ertelenebilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise belirlenen uzlaşma günü mükellefe bildirildikten sonra komisyonun belirlenen günde toplanamayacağına anlaşılması halinde; uzlaşma görüşmesi belirlenen günde sonuçlandırılmazsa veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılması gerekirse; mükellef tarafından mücbir sebep halleri nedeniyle mükellefin toplantıya katılmadığının ispat ve tevsik edilmesi halinde, yeni uzlaşma günü belirlenebilir.<sup>29</sup>

Bilindiği üzere, VUK'un 13. maddesinde mücbir sebep halleri tek tek sayılmıştır. Aynı Kanun'un 15. maddesinde de sayılan mücbir sebeplerden birinin bulunması halinde ise bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, dolayısıyla tarh zaman aşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, mücbir sebepler:

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

<sup>27</sup> www.gib.gov.tr/Özelgeler (20.04.2005 tarih ve 17574 sayılı özelge).

<sup>28</sup> Tayfun Şahin, Uzlaşmadan Sonra Ortaya Çıkan Vergi Hatasının Düzeltilmesinde Verginin Yasallığı İlkesi Gereği Farklı Bir Yaklaşım, Yaklaşım Dergisi, Sy:252, Aralık 2013.

<sup>29</sup> Beyanname Düzenleme Rehberi 2016, a.g.e., s.502.



gibi hallerdir. Bu kapsamda, örneğin kişinin geçirdiği rahatsızlık nedeniyle uzlaşma görüşmesine gelememesi durumunda, usulüne uygun olarak aldığı raporun Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinin birinci bendinde sayılan "ağır hastalık" kapsamında mütalaa edilmesi halinde, mükellefin durumunun mücbir sebep hali sayılması ve uzlaşma görüşmesi için yeni bir gün tayin edilmesi mümkün bulunmaktadır.

### 12.11- Uzlaşma Tutanakların Mahsup Dönemi Geçmiş Geçici Verginin Yer Alması

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup dönemi geçmiş geçici verginin de bulunması ve bu tarhiyata karşı uzlaşma talep edilmesi halinde, uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici bu vergi için gecikme faizi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda 352 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, uzlaşmanın vaki olması sonucu düzenlenen uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına da vergi asıllarına yer verilip verilmeyeceği ile uzlaşmanın vaki olması sonucu yer verilecek, uzlaşılan tutarlar uzlaşma tutanaklarına yazılacak ve uzlaşılan tutar için mahsup dönemine kadar gecikme faizi hesaplanacaktır.

### 12.12- Uzlaşma Komisyonlarının Sekreteryaya Hizmetleri

Uzlaşma komisyonlarının sekreteryaya hizmetleri; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonlarında gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

### 13- GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Mükellefler, adına tarh edilen vergi ve cezalar izin düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açma, uzlaşma, düzeltme ve ceza indirimini talep etme hakkına sahip bulunmaktadır. Mükellefler, kendi menfaatlerine en uygun seçeneği tercih ederek hareket etmektedirler. Mükellefler veya adlarına vergi cezası kesilenler, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden sadece birinden yararlanabilirler. Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporunda yer alan aşağıdaki tarhiyat sonrası başvuruları ve uzlaşılan dosya sayılarına baktığımızda, mükellefler tarafından yapılan uzlaşma başvurularının yüzde olarak büyük bir oranda uzlaşma ile neticelendiği görülmektedir.<sup>30</sup>

Komisyonlar	Başvuru sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılmayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Oranı
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	22	16	6	%72
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	191	143	48	%74
2015 Yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	148.013	139.828	8.185	%94
TOPLAM	148.226	139.987	8.239	%94

<sup>30</sup> [http://www.gib.gov.tr/2015 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2016, Yayın No: 216](http://www.gib.gov.tr/2015%20Yılı%20Faaliyet%20Raporu,%20Şubat%202016,%20Yayın%20No%20216)

Bu çalışmada, mükellefler tarafından çok sık olarak kullanılan bir yöntem olan uzlaşma konusu etraflıca incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmamızda yer alan açıklamalar çerçevesinde uzlaşma konusunu kısaca özetlemek gerekirse;

*1. Tarhiyat Öncesi uzlaşma kapsamındaki vergi ve cezalar*

- Vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar.
- Vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları.

*2. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalan vergi ve cezalar*

- Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi nedeniyle tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalar.
- Kaçakçılık suç ve cezalarına iştirak nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ile kesilecek cezalar.
- Vergi incelemesine yetkili olmayanlar tarafından yapılan tespitlere göre tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar.

*3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma kapsamındaki vergi ve cezalar*

- Kaçakçılık dışındaki fiiller sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilen durumlarda tarh edilen vergiler ile kesilen vergi ziyayı cezaları.
- Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezaları.

*4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma kapsamı dışında kalan vergi ve cezalar*

- Kaçakçılık suçlarından dolayı 3 kat vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyatlar ve bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları.
- Usulsüzlük cezaları.
- Özel usulsüzlük cezaları.

*5. Uzlaşmanın konusuna ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler girmekte olup, kesinleşmiş ve tahsil aşamasına gelmiş kamu alacakları uzlaşma kapsamı dışındadır.*

*6. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmayan mükellef, şartları taşıyorsa, tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden mükellefin, uzlaşma görüşmesinden önce bu talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmesi durumunda, şartları taşıyorsa, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı vardır.*

*7. Tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden ancak kendisiyle uzlaşma temin edilemeyen veya uzlaşmaya varılamayan mükellef daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez, mevzuat gereği mükellef bu iki hakkın ancak birinden yararlanabilir.*

*8. Tarhiyat öncesi uzlaşma; nezdinde inceleme yapılan mükellefler incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.*

İnceleme elemanlarınca yapılacak "uzlaşmaya davet" hallerinde ise, davet yazısının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilirler. İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zaman aşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

9. *Tarhiyat sonrası uzlaşma; uzlaşma talebinin, vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir.*
10. *Tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusu; vergi incelemesini yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına yazılı olarak yapılmalıdır. Ayrıca uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması da ilgili mercie yazılı başvuru yerine geçer.*
11. *Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, yetkili uzlaşma komisyonuna veya mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe ile yapılır.*
12. *Uzlaşma talebinde mükelleflerin şahsen başvurması gerekir. Ancak mükellefin temsilcisi de noterden alınmış vekâletnameye dayanarak başvuruda bulunabilir. Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunların kanuni temsilcileri uzlaşma talebinde bulunabilir.*
13. *Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve vergi ziyai cezası için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği durumda yargı yoluna başvurabilir. Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.*
14. *Mükellefler, tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için uzlaşma veya cezalarda indirim talebinde bulunma haklarından sadece birinden yararlanabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek kesilen vergi ziyai cezaları için indirimden yararlanabilir. Uzlaşma tutanağı imzalandıktan sonra söz konusu indirim hakkı ortadan kalkar.*
15. *Uzlaşmanın vaki olması halinde, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın, düzenlenen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ olunmuşsa normal vade tarihlerinde, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ olunmuşsa ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekir. Ayrıca, üzerinde uzlaşılan vergi miktarına, verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için Vergi Usul Kanununun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.*
16. *Uzlaşmaya varıldıktan sonra üzerinde uzlaşılan tutar kesinleşmekte olup, söz konusu tutarın süresinde ödenmemesi halinde uzlaşma geçersiz sayılmaz. Yani, uzlaşma sonucunda tahakkuk ettirilen vergi ve bu vergiye ilişkin hesaplanan gecikme faizi ile vergi ziyai cezasının vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz. Ancak, kesinleşen ve vadesinde ödenmeyen vergi ve vergi ziyai cezası üzerinden gecikme zammı hesaplanır.*
17. *Uzlaşma toplantısına getirecek belgeler şöyledir;*
  - Tüzel kişiliği haiz müesseseler adına toplantıya katılacaklar için; imza sirkülerinin aslı veya noter onaylı örneği, nüfuz cüzdanı/sürücü belgesi aslı, ayrıca bunların birer fotokopisi ile şirket kaşesi,
  - Vekâletname ile katılacaklar için; vekâletnamenin aslı ("uzlaşma" ibaresi bulunması şarttır) veya noter onaylı örneği, nüfuz cüzdanı/sürücü belgesi aslı, ayrıca bunların birer fotokopisi,
  - Mükellefe yardımda bulunmak üzere bir meslek mensubu veya avukatın da bulundurulmak istenmesi halinde; bu kişilerin uzlaşma görüşmelerine katılabilmelerinin hukuki bir belgeye (sözleşme, vekâletname v.b) dayandırılması ve bu belgelerin de aslı veya onaylı bir örneğinin uzlaşma görüşmesi sırasında komisyona ibraz edilmesi gerekmektedir.

18. *Tarhiyat sonrası uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.*
19. *Uzlaşma Yönetmeliğinde belirtildiği üzere, uzlaşma komisyonları üyelerinin tamamının katılımı ile toplanır ve çoğunlukla karar verir. Bu durumda toplantı yeter sayısı (nisabı) 3, karar yeter sayısı ise 2'dir. Ancak, karar yeter sayısı 2 olmakla birlikte komisyonlar fiilen oybirliği halinde karar vermektedirler.*
20. *Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememiş olması nedeniyle uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefin ihtilafın kendi iddiaları doğrultusunda çözümü için başvurabileceği sadece yargı yoludur. Uzlaşmanın sağlanmaması üzerine, dava açma süresi bitmişse veya 15 günden az bir zaman kalmışsa mükellefin uzlaşmanın vaki olmadığına veya temin edilemediğine ilişkin tutanağın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren 15 gün içinde dava açması gerekmektedir.*
21. *Mükellefler vergi ziyasına kaçakçılık sayılan fiillerle sebebiyet verirse bu tarhiyatlar için ceza indirimi uygulamasından yararlanabilirken, uzlaşma hükümlerinden yararlanamazlar.*
22. *Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinin kısmi uzlaşma ile sonuçlanmış olması halinde uzlaşlamayan kısım için tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez. Çünkü bu kısım için uzlaşmaya varılamamış sayılır. Ancak, uzlaşlamayan diğer kısım için ise dava açma veya cezalarda indirim haklarından birisi kullanılabilir.<sup>31</sup>*

Sonuç olarak, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşma hükümlerinin genel amacı mükellefler adına yapılmış olan tarhiyatlar dolayısıyla mükellefle idare arasında çıkabilecek uyuşmazlıkları yargı organına intikal etmeden kısa yoldan çözümlenmek ve Devlet alacağıının bir an önce tahsiline imkan sağlamaktır. Uzlaşma ile vergi uyuşmazlıklarının daha başlangıçta çözüme kavuşturulması, Vergi İdaresi ve mükelleflere birçok fayda sağlamaktadır. Mükellefler vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinin bir bölümünden kurtulmaktadır. Ayrıca, dava yoluna gitmemekle emek ve zaman tasarrufu sağlamanın yanında müşavirlik ve avukatlık hizmeti maliyetinden de kurtulmaktadır. Uzlaşma ile Vergi İdaresi, mükelleflerin ödemek istemediği, ancak yargı sürecine de taşımak istemediği vergi ve cezayı bugünden belli bir indirim yapmak suretiyle almaktadır.

Gerek tarhiyat öncesi, gerek ise tarhiyat sonrası uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı uzun zaman alan yargı sürecine intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Uzlaşma kurumu mükellefler açısından son derece kabul görmüş ve sıklıkla başvurulmuş bir ihtilaf çözüm yöntemidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma hükümlerine göre, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarını Maliye Bakanlığı belirlemekte ve yayınlamış olduğu Yönetmelikler ve Genel Tebliğlerle de uygulamaya yön vermektedir. Uzlaşmanın sağlanması ile gerek mükellef gerek ise İdare idari yargıda yaşanacak maliyetlerden kurtulmaktadır. Ayrıca, uzlaşmanın idari yargının iş yükünü de azalttığı kesindir. Vergi incelemesine tabi tutulan ve haklarında vergi inceleme raporu ile tarhiyat

<sup>31</sup> Beyanname Düzenleme Rehberi 2016, a.g.e., s.488.

önerilen mükelleflerin unutmaması gereken husus; tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler. Dolayısıyla, yargı yoluna başvurmadan uzlaşma yoluna başvurmak isteyen mükelleflerin başlangıçta hangi uzlaşma türüne başvuracaklarına karar vermeleri gerekir.

Ancak, burada bir hususu da belirtmekte fayda vardır, şöyle ki uzlaşma ile idare ile mükellef bir masada oturup karşılıklı olarak ihtilaf konusu olan ve mükellefin talebi ile süreci başlayan vergi ve cezalarda bir indirimle gidilmektedir. Uzlaşma sağlandığında, sonuçları kesin olup, her iki tarafı da bağlamaktadır. Ancak, uzlaşılan tutarın Hazineye intikali konusunda ortada bir eksiklik vardır. Vergi İdaresi özellikle vergi ziyai cezasında büyük oranlarda mükellefle anlaşarak indirimle gidebilmektedir. Her iki tarafında tutanağı imzalaması ile bir nevi özel hukuktaki sözleşme imzalanması gibi anlaşmaya varılmakta ve mükellef dava yoluna gitmemekte, idarede hemen uzlaşma sonucuna göre gerekli indirimleri yaparak vergi ve cezayı tahakkuk ettirmekte ve mükellefe bunları ödemesi için de 1 ay vade vermektedir. İşte asıl sorun da burada başlamaktadır. İdarenin bunca iyiniyetine rağmen uzlaşma sonucunda kesinleşip tahakkuk eden vergi ve cezalar maalesef vadesinde ödenmeyebilmekte ve gecikme zammı ile daha sonra ödenebilmektedir.

Mademki bu bir anlaşma ve idarede bir an önce Hazine alacağını gelir kaydetmek istemektedir, o zaman uzlaşmaya ilişkin hükümlerde bir düzenleme yapılarak, uzlaşmanın şartlarından birinin de uzlaşılan tutarların 1 ay içinde ödenmesi gerektiğinin yasal zorunluluk haline getirilmesi daha doğru olacaktır. Uygulamada küçük tutarların uzlaşma sonucunda hemen ödendiği görülmekle birlikte, büyük tutarlara ilişkin uzlaşma sonucu tahakkuk eden vergi ve cezaların vadesinde ödenmediği görülmektedir. Hatta, vergi gelirinin ilerleyen zamanlarda tahsil edilebilecek yüksek ancak tam olarak belli olmayan miktarına karşı, hemen ve mümkün olan yüksek meblağın tahsilinin sağlanması ve böylece uyumsuzluk dosyasının kapatılması için 1 aylık vadede ödenmesi halinde indirim oranı daha çok, 6 ve 12 aylık sürelerde ödenmesi halinde ise uzlaşmadaki indirim oranının daha az uygulanması gibi değişik alternatiflerde geliştirilmelidir. Yoksa, uzlaşma sağlandı, vergi ve ceza tahakkuk etti ve mükellef vadesinde ödemedi. Sonuç, idare bu alacağını takip ve tahsil için yine 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre cebri takibat süreçlerini çalıştırarak mükellefle karşı karşıya gelecek ve başlangıçta çözümlenmesi gereken birçok ihtilafı ileride karşılaşılabilecektir.

Bir de, mükellefler daha başlangıçta ya uzlaşma ya da dava açma başvurusundan birini seçme gibi bir tercihle karşı karşıya bırakılmaktadır. Oysa, vergi ve cezanın Hazineye intikali için yargı süreci devam ederken bile mükellefler yargı sürecinden vazgeçtiklerini beyan ederek uzlaşma talebinde bulunabilmelidir. Çünkü, mükellefler başlangıçta uzlaşmayı düşünmeden direkt yargıya gidip tarhiyatın tamamını kaldırabilirim düşüncesiyle hareket etmektedirler. Oysa uzun yargı sürecini başlangıçta öngörmedikleri için sonradan idare ile uzlaşmadıklarına pişman olmaktadır. Bu nedenle, yargı sürecine giden mükelleflerin sonradan uzlaşma talep etmeleri sağlanabilir ve hatta bu durumda 1 ay içinde ödemeleri şartıyla uzlaşma yapma şartı konabilir. Sonuç olarak uzlaşma kurumu öyle bir düzenlenmelidir ki, mükellefle idare arasında var olan mevcut ihtilafın %90 ve üzerinin uzlaşma ile çözümlenmesi; kalan %10'luk kısmın ise yargı yoluyla çözümlenmesi sağlanmalıdır. Böylece hem mükellefler hem de idare uzun yargı süreçlerinin maliyetinden kurtulacak, uzun vadede mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu da artırılmış olacaktır.

## KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 352, 356, 360, 372, 393 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri
- BATUN, M. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Yaklaşım Dergisi, Ağustos/2010
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 3-Vergi Usul Kanunu
- Beyanname Düzenleme Rehberi 2016, Vergi Müfettişleri Derneği, Vergi Usul Kanunu Rehberi, Mart/2016 Ankara
- CANDAN, T. Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Temmuz 2006
- FERHATOĞLU, E., POYRAZ FERHATOĞLU, G. Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz, Vergi Dünyası, Sayı:342, Şubat 2010
- KIZILLOT, Ş. KIZILLOT, Z. Vergi ve İhtilafları Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, 15. Baskı, Ankara 2009
- ÖZBALCI, Y. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ocak/2004
- ÖZYER, M. A. Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Şubat 2001, Ankara
- ŞAHİN, T. Uzlaşmadan Sonra Ortaya Çıkan Vergi Hatasının Düzeltilmesinde Verginin Yasallığı İlkesi Gereği Farklı Bir Yaklaşım, Yaklaşım Dergisi, Sy:252, Aralık 2013.
- ŞENER, M. Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2014
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği
- ÜREL, G. Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Mart/2007, Ankara
- Vergi Daireleri İşlem Yönergesi
- YILMAZ, E. Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIII, Y. 2009
- [http://www.gib.gov.tr/2015 Yılı Faaliyet Raporu](http://www.gib.gov.tr/2015%20Yılı%20Faaliyet%20Raporu), Şubat 2016, Yayın No: 216
- [www.gib.gov.tr/özelge Sistemi/VUK](http://www.gib.gov.tr/ozelge/Sistemi/VUK)
- [www.gib.gov.tr/rehberler/VUK/Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma](http://www.gib.gov.tr/rehberler/VUK/Vergi%20Uyuşmazlıklarının%20İdare%20ile%20Çözümünde%20Uzlaşma), Yayın No: 22, Ekim 2007
- [www.gib.gov.tr/Rehberler/Vergi Usul Kanunu/ Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları \(Uzlaşma, Cezalarda İndirim, İdari Mercilere Başvuru\)](http://www.gib.gov.tr/Rehberler/Vergi%20Usul%20Kanunu/Vergi%20Dairesince%20Yapılan%20Tarhiyatlarda%20Mükellefin%20İdari%20Başvuru%20Yolları%20(Uzlaşma,%20Cezalarda%20İndirim,%20İdari%20Mercilere%20Başvuru)), Haziran/2011
- [www.gib.gov.tr/Rehberler/Vergi Usul Kanunu/Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi](http://www.gib.gov.tr/Rehberler/Vergi%20Usul%20Kanunu/Mükelleflerin%20Hakları%20ve%20Ödevleri%20Rehberi), Nisan/2014