

UZLAŞMA

(7524 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Sonrası)

YMM DOĞAN ÇENGEL, 15.01.2025

Uzlaşma Nedir?

Vergi hukukunda uyuşmazlıklar idare ile anlaşarak ya da yargı aracılığıyla çözülebilmektedir. Kimi durumlarda işe yargıya intikal etse dahi idare ile anlaşarak uyuşmazlığa son vermek mümkündür. Henüz yargıya intikal etmemiş uyuşmazlıklar; **hataların düzeltilmesi**, **şikâyet yoluyla müracaat**, **pişmanlık ve ıslah**, **cezalarda indirim**, **izaha davet**, **uzlaşma**, **emsal fiyat anlaşması**, **karşılıklı anlaşma** şeklinde; yargıya intikal eden uyuşmazlıklar ise belirli aşamalarda **kanun yolundan vazgeçme** ve **etkin pişmanlık** şeklinde sıralamamız mümkündür.

Türk Dil Kurumuna göre uzlaşma; uzlaşmak işi, uylaşım, uylaşma, uymaca, uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, antant, konsensüs anlamına gelmektedir.



VUK'a göre uzlaşma, mükelleflerin ikmalen, re'sen ve idarece tarh **edilecek/edilen** vergilere ilişkin **kesilecek/kesilen** vergi ziyayı cezaları ile belirli bir tutarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları konusunda yargı yoluna başvurmadan, **vergi idaresi ile anlaşmak amacıyla başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur.**

Uzlaşmaya Sebep Olan Haller (Konu)

VUK'un Ek 1.maddesine göre mükellefler;

- Tarhiyatta VUK'da yer alan vergi hataları (VUK'un 116, 117, 118.maddeleri) veya bunlar dışında her türlü maddi hatanın bulunması
- Yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış bir açıklama yapmış olması ve bir hükmün uygulanma tarzında yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması nedeniyle mükellefin yanıltılmış olması (VUK'un 369.maddesi ?)
- Mükellefin kanun hükümlerini yeterince bilememesi
- İhtilaf konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olması

hallerinde uzlaşmaya başvurabilirler.

Uzlaşma Türleri ve Yasal Dayanakları

Uzlaşma;

1-Tarhiyat öncesi ve

2-Tarhiyat sonrası olmak üzere

iki şekilde uygulanmaktadır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma: VUK'un Ek 11.maddesinde düzenlenmiş olup usul ve esaslar **Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde** belirlenmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma: VUK'un Ek 1-9 maddesi aralığında düzenlenmiş olup usul ve esaslar **Uzlaşma Yönetmeliğinde** belirlenmiştir.

Sunum tarihi itibariyle 7524 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler henüz Yönetmeliklere yansımamıştır.

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA VE KARŞILAŞTIRMASI

Uzlaşmanın Tanımı

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca haklarında vergi incelemesine başlanmış mükelleflerin, bu inceleme kapsamında kendilerine **kesilecek vergilere ilişkin vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezası** kesilmeden önce kullanabilecekleri bir haktır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Mükelleflerin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak **kesilen vergi ziyayı cezaları ile kanunen belirlenen tutarı geçen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları** için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur.

Uzlaşmanın Kapsamı



Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

- Vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine **salınacak vergilere ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları**
- 1/1/2025 tarihinden itibaren 33.000 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (2024 yılı için 23.000 TL)

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

- Vergi ziyasına sebebiyet verilen durumlarda **tarh edilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyayı cezaları**
- 1/1/2025 tarihinden itibaren 33.000 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (2024 yılı için 23.000 TL)
- Yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK'un 371.maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali (**haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmemesi**) nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezaları
- VUK'un 370.maddesinin (a) fıkrası kapsamında %20 oranındaki vergi ziyayı cezası

Notlar: 1-Uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük/özel usulsüzlük cezalarının tutarı, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK'un mük.298. maddesine göre tespit edilen **yeniden değerlendirme oranında** artırılmak suretiyle uygulanır.

2- Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde **cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza** tutarı dikkate alınır.

Uzlaşma Kapsamı Dışında Kalan Cezalar

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

- VUK'un 359.maddesinde yazılı fiillerle (kaçakçılık fiilleriyle) vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde kesilecek ceza
- Bu fiillere (kaçakçılık fiillerine) iştirak edenlere kesilen ceza
- Belirlenen limitleri aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (2025 yılı için 33.000 TL, 2024 yılı için 23.000 TL)
- Vergi incelemesine dayanmaksızın bulunan matrah veya matrah farkları üzerinden tarh edilecek vergilere ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

- VUK'un 359.maddesinde yazılı fiillerle (kaçakçılık fiilleriyle) vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde kesilecek ceza
- Bu fiillere (kaçakçılık fiillerine) iştirak edenlere kesilen ceza
- Belirlenen limitleri aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (2025 yılı için 33.000 TL, 2024 yılı için 23.000 TL)
- VUK'un 370.maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza
- VUK'un 153/A maddesinin üçüncü ve müteakip fıkraları uyarınca istenilen teminatın süresinde verilmemesi veya tamamlanmaması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezaları (7524/13)

Not: VUK'un 370.maddesinin (a) fıkrası kapsamında kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, bu maddeye göre %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine süresi içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilir. Ancak, maddenin (b) fıkrası kapsamında ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, bu madde uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası için uzlaşma başvurusunda bulunamaz.

Uzlaşma Talebi Yapabilecekler

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

- Mükellefler
- Vekiller (Noterden alınmış vekâletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişiler)
- Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri

Not: TÖUZ'nin 11. maddesine göre; harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

- Mükellefler
- Vekiller (Noterden alınmış vekâletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişiler)
- Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri

Uzlaşma Talep Süresi

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

- İncelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde
- İnceleme elemanlarınca yapılacak “uzlaşmaya davet” hallerinde ise, davet yazısının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren en geç **15 gün içerisinde**

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

- Ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren **30 gün içinde**

Uzlaşma Talebinin Yeri ve Şekli

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

- Talep, vergi incelemesini yapan inceleme elemanlarına veya bu elemanların bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı olarak yapılmalıdır.
- Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması da ilgili merciye yazılı başvuru yerine geçer.
- VDK Mükellef Portalı üzerinden uzlaşma talebi yapılması mümkündür.

Uzlaşma talebine ilişkin verilecek dilekçeye mükellefin adı, soyadı, unvanı ve adresi; başvuru vekil tarafından yapılıyorsa vekilin adı, soyadı, vekâletname tarih ve numarası, incelemenin ilgili olduğu vergilendirme dönemi yazılmalı ve vekâletname dilekçeye eklenmelidir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

- Talep, yetkili uzlaşma komisyonuna veya mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe ile yapılır.
- Uzlaşma talebine ilişkin dilekçenin Dijital Vergi Dairesi kanalıyla veya taahhütlü posta ile gönderilmesi mümkündür.

Dilekçe yerine geçen “Uzlaşma Talep Formları” vergi dairelerinden ve Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden temin edilebilir.

Not: Mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmeleri için; bağlı oldukları vergi dairesi tarafından ~~tarh edilmiş vergi ve/veya~~ kesilmiş vergi ziyayı cezasını gösteren vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. (UY'nin 5.Maddesi)

Uzlaşma Tarihinin Mükellefe Bildirimi

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Yapılacak olan uzlaşma görüşmesinin yeri, günü ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, 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 önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye (mükellefe) 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. [İnceleme raporu, ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz \(TÖUY 13. madde\)](#)

Not: Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/3/2015 tarihli ve Esas No:2013/1375; Karar No: 2015/822 sayılı kararı ile Yönetmeliğin 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir." Hükmünün iptaline karar verilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Uzlaşma talebinin geçerli olduğunun anlaşılması halinde uzlaşma görüşmesine katılmak üzere mükellef veya vekiline [uzlaşma davetiyesi gönderilir.](#)

Uzlaşma davetiyesi; görüşmenin tarihi, yeri ve saati, görüşmelere bizzat katılınması veya resmi vekâlete sahip vekilin bulundurulması gerektiği hususlarını içerir ve [görüşme tarihinden en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilir.](#) Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmadan daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir. (UY 10.Madde)

Uzlaşma Tarihinin Ertelenmesi

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra, mükellefin herhangi bir zorunlu sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. (TÖUY 14/3.madde)

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Belirlenen uzlaşma günü mükellefe bildirildikten sonra komisyonun belirlenen günde toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Uzlaşma görüşmesi belirlenen günde sonuçlandırılmazsa ya da daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılması gerekirse, uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum bir tutanakla tespit olunur. (UY 11.madde)

Mükellefin Uzlaşma Talebinden Vazgeçmesi



Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Uzlaşma talebinden vazgeçildiği takdirde; bu husus mükellef tarafından uzlaşma gününden önce, inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanına veya uzlaşma komisyonuna sekretarya hizmeti veren birime yazılı olarak bildirilmelidir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış sayılır.

(Bu durumun tarhiyat sonrası uzlaşma talebine etkisi?)

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek kesilen cezalar için indirimden yararlanabilir.

Mükellefin Uzlaşma Davetine Uymaması



Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Mükellefin bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde **“uzlaşma temin edilememiş”** sayılır.

Uzlaşma davetine uyulmaması sebebiyle uzlaşmanın temin edilemediği durumda, **mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar.**

Bu nedenle mükellef, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kullanmak istiyorsa **mutlaka uzlaşma gününden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmelidir.**

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması halinde **“uzlaşma temin edilememiş”** sayılır.

Uzlaşma Görüşmelerine Katılabilecekler

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

- Mükellef
- Noterden alınan vekâletname ile vekili (vekâletnamelerde “uzlaşma” ibaresinin bulunması şarttır)
- Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri
- Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci veya 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu bulundurabilir.

Not:VUK, TÖUY ve broşürde avukatların uzlaşma görüşmelerine katılabileceğine dair bir hüküm/açıklama bulunmamakla birlikte sözleşme yapılan avukatların [1136 sayılı Avukatlık Kanununun 2, 35 ve 35/A maddeleri](#) gereği bu yetkiye haizdirler.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

- Mükellef
- Noterden alınan vekâletname ile vekili (vekâletnamelerde “uzlaşma” ibaresinin bulunması şarttır)
- Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri
- Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci veya 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu bulundurabilir.

Not: Broşürde sözleşmesi ya da vekaleti olan Avukatların uzlaşma görüşmelerine katılabileceği ifade edilmiştir.

Uzlaşmanın Vaki Olması (Gerçekleşmesi)

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Uzlaşma görüşmesi sonunda, komisyonun teklifinin mükellefçe kabul edilmesi durumunda “uzlaşma vaki olmuş” yani gerçekleşmiş sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde, üç nüsha olarak düzenlenen ve imzalanan uzlaşma tutanağının bir örneği mükellef veya vekiline verilir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Uzlaşma görüşmesi sonunda, komisyonun teklifinin mükellefçe kabul edilmesi durumunda “uzlaşma vaki olmuş” yani gerçekleşmiş sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde, üç nüsha olarak düzenlenen uzlaşma tutanağı komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalandıktan sonra, bir örneği mükellef veya vekiline derhal verilir.

Uzlaşma Tutanağında Yer Alması Gereken Bilgiler



Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

TÖUY'nin 16/2. maddesinde tutanakta yer alması gereken bilgiler;

- 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;
- uzlaşılan vergi/ceza miktarı;
- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı ve uzlaşma ile ilgili açıklamalar şeklinde sayılmıştır.
- Ayrıca tutanak komisyon ve mükellef (vekili) tarafından imzalanmalıdır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

UY'de komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanacağına dair hüküm bulunmakla birlikte tutanakta yer alması gereken bilgilere ayrıca yer verilmemiştir.

Uzlaşmanın Vaki Olmaması (Gerçekleşmemesi)

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Uzlaşma görüşmesi sonucunda komisyonun teklifinin mükellef tarafından kabul edilmemesi halinde “uzlaşma vaki olmamış” sayılır.

Bu durumda komisyonun nihai teklifinin yer aldığı bir tutanak düzenlenir ve bu tutanak komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline verilir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Uzlaşma komisyonunun teklifinin, mükellef tarafından kabul edilmemesi nedeniyle uzlaşma sağlanamazsa yani uzlaşma vaki olmazsa, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir.

Komisyonun Teklifinin Sonradan Kabulü

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır.

Mükellef, komisyonun teklifini sonradan kabul etme imkânına sahiptir. Bu durumda mükellef, vergi dairesi tarafından düzenlenen ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren başlayan 30 günlük dava açma süresinin sonuna kadar uzlaşma komisyonunun teklifini kabul edebilir. Bu takdirde, söz konusu dilekçe ile başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem yapılır.

Uzlaşma komisyonunun nihai teklifinin yer aldığı söz konusu tutanağın bir kısmının kabul edilip bir kısmının kabul edilmemesi mümkün değildir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Mükellefin, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem gerçekleştirilir.

Uzlaşmanın Temin Edilememesine İlişkin Haller



Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Mükellefin (veya vekilinin);

- uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması,
- uzlaşma görüşmesine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya
- ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi

halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Mükellef veya vekilinin;

- uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması,
- komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya
- ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi

halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Uzlaşmanın Temin Edilememesinin Sonuçları

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

- Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyon tarafından bu konuyu belirtmek üzere tutanak düzenlenir ve bir örneği anında hazır bulunan mükellefe veya vekiline tebliğ edilir.
- Mükellefin uzlaşma toplantısına katılmaması veya kendisine tebliğ edilmek istenen tutanağı imzalamak istememesi durumunda bu hususu belirten tutanağın **bir örneği mükellefe**, bir örneği de inceleme elemanına posta ile gönderilir.
- Uzlaşmanın temin edilemediği veya uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmanın vaki olmadığı durumda, inceleme elemanı tarafından bu husus inceleme raporunda belirtilir veya raporla birlikte söz konusu tutanak bir yazı ile vergi dairesine gönderilir.
- 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 edilememiş sayılır ve mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar.**

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

- Komisyonca bu durumu belirten üç nüsha tutanak düzenlenir ve bir örneği gelmişse mükellefe veya vekiline verilir.
- Mükellef gelmemişse söz konusu tutanak, tebligat hükümlerine göre mükellefe tebliğ edilir.
- Uzlaşmanın mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi dışındaki bir komisyonda yapılması söz konusu ise; mükellefin uzlaşma davetine uymaması veya tutanağı almaktan kaçınması halinde tutanağın bir örneği dosyasında kalmak üzere, iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir.
- **Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, görüşmeye konu cezalar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.**

Uzlaşmanın Sonuçları

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

- Uzlaşma görüşmesi sonucunda düzenlenen tutanaklar kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır.
- Üzerinde uzlaşma sağlanan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikâyette bulunulamaz.
- **Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma temin edilemez veya uzlaşma vaki olmaz ise mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.** Ancak uzlaşılamayan veya uzlaşma temin edilemeyen cezalara ilişkin olarak vergi dairesince düzenlenen ihbarnameye karşı, kanunun verdiği diğer yasal haklarını kullanabilirler.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

- Uzlaşmanın vaki olması sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır.
- Üzerinde uzlaşma sağlanan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikâyette bulunulamaz.
- Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği cezalar için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği durumda yargı yoluna başvurabilir. Bu durumda mükellef, tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir.

Uzlaşmanın Davaya/Süresine Etkisi

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

- VUK'un 378. maddesine göre vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi şarttır.
- Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına ise henüz kesilmeyen cezalar girmektedir.
- Ancak uzlaşılamayan veya uzlaşma temin edilemeyen vergi ve cezalara ilişkin olarak düzenlenen ihbarnameye karşı yargı yoluna gidilebilir.
- Bu nedenle VUK'da tarhiyat öncesi uzlaşmanın dava açma süresine etkisine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma bir süre/süreç gerektirdiğinden dava açma süresinin de bu sürecin gerektirdiği süre kadar uzayacağını söylememiz mümkündür.

(Başka bir ifadeyle; vergi incelemesi hazırlık işlemi olduğundan bu işleme karşı iptal dava açılmaz.)

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

- Mükellefin tutanağı tebellüğ ettiği tarihte dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, dava açma süresi tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün olarak uzar.
- Aynı cezalar 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.
- Uzlaşmaya varılması halinde bu durum mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeden reddolunması sağlanır.
- Mükellefin daha önce hem dava açmış hem de uzlaşma talep etmiş olması halinde ise, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi üzerine vergi dairesince uzlaşmanın gerçekleşmediği vergi mahkemesine bildirilir ve davaya kaldığı yerden devam olunur.

Uzlaşılabilir Vergi İçin 376.madde Kapsamında İndirim

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
<ul style="list-style-type: none">➤ VUK'un 376.maddesinde 7524 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle üzerinde uzlaşılabilir cezalar hakkında <u>başkaca bir indirim uygulanmayacaktır.</u>➤ Ancak, 2/8/2024 tarihinden önce uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş, uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış ya da çeşitli nedenlerle uzlaşma günü ertelenmiş veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan cezalar için indirim uygulanmaya devam edecektir.	<ul style="list-style-type: none">➤ VUK'un 376.maddesinde 7524 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle üzerinde uzlaşılabilir cezalar hakkında <u>başkaca bir indirim uygulanmayacaktır.</u>➤ Ancak, 2/8/2024 tarihinden önce uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş, uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış ya da çeşitli nedenlerle uzlaşma günü ertelenmiş veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan cezalar için indirim uygulanmaya devam edecektir. <p>Mükellefin uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376.maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur.</p>

Uzlaşılan Cezaların Ödenmesi

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
<p>Uzlaşma tutanağı, cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmişse; kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmişse; uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren <u>1 ay içinde ödenir.</u></p> <p>Not: TÖUY'nin 19. maddesinde uzlaşma tutanağının tahakkuk fişi yerine geçtiği belirtilmiştir.</p>	<p>Uzlaşmanın vaki olması halinde, buna ilişkin düzenlenen uzlaşma tutanağı 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 <u>1 ay içinde ödenir.</u></p> <p>Uzlaşma vaki olmamış ve yargı yoluna gidilmemiş ise; uzlaşma başvurusuna konu edilen cezaların, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde, ödenmesi gerekir.</p>

Uzlaşılan cezaların süresinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılar mı?

Hangi Uzlaşma Daha Avantajlı?

Sorunun cevabına geçmeden önce;

- İhbarnamesi tebliğ edilen cezalar için sadece tarhiyat sonrası uzlaşma imkanının bulunduğunu,
- Her iki uzlaşma türünden aynı ceza için yararlanılamayacağını (başka bir ifadeyle **mükellefler, tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma haklarından sadece birini kullanabilirler**) ve seçim imkanı olup olmadığının vakaya göre değişiklik göstereceğini,
- Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiği halde uzlaşma sağlanamamışsa ya da uzlaşma görüşmelerine katılım gerçekleşmemişse tarhiyat sonrası uzlaşma hakkının bulunmadığını,
- Her iki uzlaşma türünün kapsam, indirim uygulaması ve ödeme süresi konularında önemli derecede benzerlik gösterdiği

hususlarını hatırlatmamız yerinde olacaktır.

Hangi Uzlaşma Daha Avantajlı?

Seçimlik bir vakanın söz konusu olması halinde ise aşağıdaki hususların dikkate alınması yerinde olacaktır.

- Kesilmesi öngörülen cezalar için uzlaşmaya mı yoksa yargı yoluna mı başvurulacağı hususunda **vergi inceleme raporları, eleştiriler ve bunların yasal dayanakları ile emsal yargı kararları dikkate alınarak karar verilecekse tarhiyat sonrası uzlaşma mükellefe daha fazla zaman kazandıracaktır.**
- Vergi hukukunda birçok husus (Vergiye uyumlu mükelleflere %5 indirim, vergi affı ya da yapılandırma yasaları) gibi verginin/cezanın kesinleşmesine/tahakkukuna bağlanabilmektedir. Bu durumda **yakın bir gelecekte bir vergi barışı/affı beklentisi varsa mükellef için zaman kazanmak adına tarhiyat sonrası uzlaşma** daha avantajlı olabilir. Hatırlanacağı üzere yakın geçmişte düzenlemeye konu olan vergi affı yasalarında kesinleşmeyen alacakların %50'sinin tahsilinden vazgeçilmişti.
- **Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda VUK'un 339. maddesi kapsamında tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır.** Uzlaşma tutanaklarının kesinliği ve tahakkuk yerine geçmesi, uzlaşma komisyonunun yetkisi gibi konular bu duruma gerekçe gösterilebilir. Haliyle tekerrür hükümleri uygulanması gereken mükellefler için **tarhiyat öncesi uzlaşma** daha avantajlı hale gelebilmektedir.
- Yapılan hesaplama sonucu iki tarhiyat arasında **dikkate değer bir fark bulunmaması, sürecin çok uzatılmak istenmemesi, yargılama masrafları** gibi sebeplerle bir an önce vergi incelemesinin külfeti tespit edilmek/ödenmek isteniyorsa **tarhiyat öncesi uzlaşma** tercih edilmesi daha uygun olacaktır.

Görüldüğü üzere hangi uzlaşma yöntemi tercih edilmeli sorusu, tarhiyatın içeriği, ceza geçmişi, karşılaştırmalı hesaplamalar, yakın tarihteki beklentiler, tarhiyatın kesinleşmiş olmasının sağladığı fayda ya da zararlar vaka ve mükellefe göre farklılık göstermektedir. Esasında yukarıdaki listeye ilerleyen bölümlerde değineceğimiz VUK'un geçici 35.maddesi kapsamında vergi aslının uzlaşmaya dahil edilip edilemediği ve gecikme faizi konusunun da dahil edilmesinde fayda bulunmaktadır.

BAZI ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

Uzlaşma Kapsamına Girmeyen (Limit Altında Kalan) Usulsüzlük Özel Usulsüzlük Cezalarında İlave İndirim

VUK'un Ek 1.maddesine göre; 33.000 TL'sını (2024 Yılı için 23.000 TL) aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ncı maddesindeki indirim oranı **%50 artırımlı** olarak uygulanır.

VUK'un 376.maddesine göre; İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı (%50'si) indirilir.

Bu durumda tutarı **sebebiyle uzlaşma kapsamına girmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında %75 indirim ($\%50+(\%50/2)$) uygulanması gerekir.**

İndirim Talebinden Vazgeçilerek Uzlaşma Talep Edilmesi

Gelirler Genel Müdürlüğünün 10.12.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5876/58920 sayılı özelgesi: Mükellefin adına kesilen cezalar için önce Vergi Usul Kanununun 376. maddesi hükümleri uyarınca ceza indirim 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 Kanunun ek 1-12 nci maddelerinde düzenlenmiş olan uzlaşma hükümlerinden yararlanması imkan dahilinde bulunmaktadır. Ancak, düzenlenen ihbarnamelerdeki tutarlar için indirim uygulamasından yararlanıp ödeme yapıldıktan sonra, uzlaşma hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir (Vergi Cezalarında İndirim Broşürü Eylül/2022).

Uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı komisyon

Uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı komisyon;

- uzlaşmanın türü (tarhiyat öncesi/sonrası),
- incelemeyi yapan kurum (Vergi Denetim Kurulu, Vergi Dairesi gibi),
- tarhiyatın tutarı ve türü,
- bağlı bulunulan vergi dairesi/il

gibi kriterlere göre değişmektedir. Ancak genel olarak tarhiyat öncesi uzlaşmaların Vergi Denetim Kurulu bünyesindeki vergi müfettişlerinden oluşan komisyonlarda; tarhiyat sonrası uzlaşmaların ise Gelir İdaresi Başkanlığının bünyesindeki başkan, başkan yardımcısı, grup müdürü, vergi dairesi müdürü ve yardımcıları, şefler, gelir uzmanı veya memurlardan teşekkül eden komisyonlarda yapılmaktadır.

Uzlaşma Komisyonlarına ilişkin detaylı bilgiye aşağıdaki kaynaklardan ulaşabilirsiniz.

- Uzlaşma Yönetmeliği (Vergi Müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde komisyonların oluşumu, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılacak vergi incelemelerinde komisyonların oluşumu)
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (VD Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, VD Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Merkezi Uzlaşma Komisyonu)
- 539 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği (Yetki Sınırları)

Not: İl Özel İdareleri / Belediyeler tarafından uygulanan VUK kapsamındaki cezalar için Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğine işlem yapılması gerekir. Ancak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre alınacak katılım paylarında VUK kapsamında uzlaşma yapılamaz.

VUK'un Mük.227.Maddesi Kapsamında Doğan Sorumluluk Sebebiyle Ymm'nin Uzlaşma Yetkisi

Gelirler Genel Müdürlüğünün 21.05.2005 Tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3226-1456 sayılı yazısı: Türk vergi sisteminde vergisel yükümlülükler mükellef veya vergi sorumlusu beyanı üzerine tahakkuk eder. Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususlar, vergi dairesince mükellefe veya vergi sorumlusuna yazı ile bildirilir. Ek tarhiyat yapılması halinde de tarhiyatın muhatabının mükellef veya vergi sorumlusu olması gerektiğinin değişmeyeceği tabiidir. Bu nedenle; 213 Sayılı VUK'da, ilgili vergi kanununda ya da başka bir kanunda bile olsa özel olarak düzenlenmek suretiyle bir verginin mükellefi veya sorumlusu olarak adına vergi tarh edileceği veya ceza kesileceği hüküm altına alınmış olmadıkça hiç kimseye vergi salınmaz ve ceza kesilemez. Bu hükümler karşısında YMM'ler yaptıkları tasdik nedeniyle doğan sorumluluklarında ne kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek kişi, ne de vergi kanunlarında düzenlenen verginin ödenmesi bakımından vergi sorumlusu sıfatı ile alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Dolayısıyla YMM adına verginin mükellefi veya vergi sorumlusu olarak bir tarhiyat yapılamaz. Dolayısıyla; 3568 Sayılı Kanunun 12 nci maddesinin 4 numaralı fıkrası hükmü YMM yönünden verginin salınması veya cezanın kesilmesi aşamasında uygulanamayacaktır. Daha açık bir ifade ile vergi ve cezanın mükellefine tebliğ tarihi ile tahakkuk tarihi arasında geçecek süre içinde, henüz ödenmesi gereken bir safhaya gelmemiş olan vergi ve cezanın kesinleşmesinden söz edilemeyeceği ve asıl mükelleften bile aranılmayacağı gibi, müteselsil sorumlu olarak YMM'den aranması da düşünülemez.

YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu, vergi ve cezanın asıl mükellefi olan gerçek veya tüzel kişi adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu vergi ve cezanın yasal yollara başvurulmaması suretiyle ya da bu yollara başvurulmasına rağmen kesinleşmesinden itibaren başlayacaktır...

YMM adına vergi salınabileceği ve ceza kesilebileceğinin kabulü, bu kişinin 213 Sayılı VUK ile mükellefler ve sorumlular için tanınmış olan hakları kullanabileceği sonucunu da doğuracaktır. Oysa Kanun hükümleri buna imkan sağlamamaktadır. YMM'nin sorumluluğun ödemeye yönelik olmadığı düşünülerek, mükellef adına yapılan tarh ve tahakkuk işlemlerinin aynı zamanda ihbarname kuralına göre YMM hakkında da uygulanması halinde aynı vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi miktarı için iki ayrı (mükerrer) tahakkuk ortaya çıkaracak, her iki tahakkukun da tarh aşamasında, kullanılacak yasal haklar sıralamasında (dava açma, uzlaşma, ceza indirimi gibi) kamu alacağı farklı miktarlarda tahakkuk edebileceği gibi birinin tasdiki diğerinin terkinini ile de sonuçlanabilecektir. Kanun koyucunun böyle bir amaç taşıdığı düşünülemeyeceğinden YMM'lerin sorumluluğu mükellef adına kesinleşen vergi ve cezanın ödenmesine yöneliktir.

Bu itibarla, yaptıkları tasdik sonucu mükellefler adına tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar için YMM'ler hakkında yapılacak takibata, mükellefler adına yapılan bu tarhiyat sonucu kesinleşen vergi ve ceza tutarı üzerinden tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği ile başlanması gerekir. Zira, YMM'lerin sorumluluğu ödemeye yönelik bir sorumluluktur.

VDK'nın 03.08.2022 Tarih ve E-55935724-010.07-10120 sayılı, Meslek Mensuplarının Sorumlulukları konulu yazısı: Vergi Müfettişlerince düzenlenecek Görüş ve Öneri Raporlarında, meslek mensuplarının sorumluluk doğuran icrai ya da ihmali fiilinin ne olduğu, bu fiilin mevzuatın hangi hükmünü ihlal ettiği ve fiilin icrası neticesinde ortaya çıkan sonucun ne olduğu açıkça belirtilir. Ayrıca, düzenlenen sorumluluk raporlarında, tespit edilen fiil ile bu fiil neticesinde ortaya çıkan vergi ziyarı arasında kurulan illiyet bağına, ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle, somut delillerle birlikte açık bir biçimde yer verilmesi gerekmektedir. Somut vakalar delilleri ile birlikte ortaya konulmadan, genel ibareler kullanılmak suretiyle rapor tanzim edilmez.

Bilmeden Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımının Uzlaşmaya Etkisi

306 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359.maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyasına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyası cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyası cezası kesilmesi gerekmektedir.

()

Uzlaşma Talebinin Reddi

Usulüne uygun/süresinde/yetkililerce yapılmayan ya da kapsam dışı vergi/cezalar için yapılan uzlaşma talepleri reddedilir. Uzlaşma talebinin komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit halinde, söz konusu uzlaşma talebi yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilir.

Uzlaşma talebinin reddi halinde vergi ve cezalara karşı genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açılabilir ya da indirim hakkından yararlanılabilir. Bu işlemlerde süre, vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gündür. Burada dikkat edilmesi gereken husus 30 günlük sürenin, uzlaşmanın reddedildiği tarihin değil vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinin dikkate alınarak hesaplanmasıdır. Bu durumda 30 günlük süre içinde uzlaşma talep edilmesine karşın reddin 30 günlük süreden sonrasında yapılması halinde VUK'un 376. maddesinden yararlanma imkânı bulunmamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğünün 11.01.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2864-124-2892/1520 sayılı özeldesesi)

Uzlaşmada/Tutanaklarında Yapılan Hata Düzeltilebilir mi?

Gelirler Genel Müdürlüğünün 09.11.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5855 sayılı özelgesi

Vergi sistemimizde “hata üzerinden vergi alınmaması ” esasi açık bir şekilde benimsenmiş olup, VUK’un 116. ve müteakip maddelerinde tanımlanmış olan vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkan tanınmıştır.

(VUK 117-Hesap Hataları: 1-Matrah Hataları, 2-Vergi Miktarında Hatalar, 3-Verginin Mükerrer Olması)

(VUK118-Vergilendirme Hataları: 1-Mükellefin Şahsında Hata, 2-Mükellefiyette Hata, 3-Mevzuda Hata, 4-Vergilendirme/Muafiyet Döneminde Hata)

Bu hata türlerinden sadece aşağıda belirtilen:

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların (118/3-Mevzuda Hata),
- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların (118/2-Mükellefiyette Hata),
- Aynı Vergilendirme donemi için yapılan mükerrer tarhiyatların (117/2-Verginin Mükerrer Olması),

Uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşmış olması ve bu hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların VUK’un düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması Bakanlığımızca benimsenmiştir. olup, uygulamaya bu şekilde yön verilmiş bulunmaktadır.

Bu uygulama, yapısında kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatların düzeltilmesine imkan tanınamakta ancak vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamaktadır.

Bu durumda, tarhiyat öncesi uzlaşma yolu ile kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayında yukarıda şekilde sayılmış olan hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tespit edilmesi halinde Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

Olayda, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılarak üzerinde uzlaşmanın sağlandığı tarhiyatta. VUK’un 117. maddesinin birinci bendinde tanımlanmış, olan matrah hatası yapıldığı anlaşılmaktadır. Başka bir ifade ile söz konusu tarhiyat, yapısında kısmi vergi hatası taşımaktadır. Bu nedenle, bu vergilendirme işleminde tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapıldığı belirtilen hata, yukarıda tanımlanmış olan hata türlerinden herhangi birinin kapsamında değerlendirilemeyeceğinden dolayı bu tarhiyatın VUK’un düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi imkanı bulunmamaktadır. Bu durumda uzlaşma görüşmeleri sonucunda tutulan tutanağın kontrol edilerek uzlaşma görüşmesi sonucunu yansıttığından emin olunması gerekir.

Gümrükte Ödenmesi Gereken Vergiler VUK Kapsamında Uzlaşma Hükümlerine Tabi mi?

213 Sayılı VUK'un 2.maddesine göre; gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK'a tabi değildir.

3065 Sayılı KDVK'nın 43/4.maddesine göre; ithalde alınan katma değer vergisi ilgili gümrük idaresince tarh olunur.

3065 Sayılı KDVK'nın 51.maddesine göre; mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların veyahut teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanır.

4458 Sayılı Gümrük Kanununun 244.maddesine göre; gümrük idarelerince düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararı muhteviyatı alacaklar için yükümlü veya ceza muhatabı tarafından uzlaşma başvurusu yapılabilir.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 4.maddesine göre; beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen veya gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezaların tümü uzlaşma kapsamındadır.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 5/1.maddesine göre; EK-1'de yer alan gümrük vergileri ile EK-2'de yer alan para cezaları alacakları uzlaşmaya konu olabilir.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 7/1.maddesine göre; bu Yönetmelik kapsamına giren alacaklara ilişkin uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları kurulur.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 9.maddesinde ise uzlaşma komisyonlarının yetki limitleri belirlenmiştir.

Gümrükte Ödenmesi Gereken Vergilerin Uzlaşma Yeri



Gümrük Yönetmeliğinin Eki Listeler

EK - 1 Gümrük Vergileri

Gümrük Vergisi
İlave Gümrük Vergisi
Tek ve Maktu Vergi
Dampinge Karşı Vergi
Subvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi
Katma Değer Vergisi
Özel Tüketim Vergisi
Ek Mali Yükümlülük
Toplu Konut Fonu
Tütün Fonu
Ek Fon
Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
Çevre Katkı Payı
Telafi Edici Vergi(İhracat)
TRT Bandrol Ücreti(Ticari olmayan eşya için)

EK - 2 Para Cezaları

Kanun Adı	Maddeleri
4458 sayılı Gümrük Kanunu	234,235,236,237,238,239,241
2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun	4
3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	51
4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	16

Görüldüğü üzere gümrük müdürlükleri tarafından tarhi gereken KDV'nin (ve ÖTV'nin) uzlaşma işlemleri Gümrük mevzuatı çerçevesinde yapılır.

Mali Tatilin Uzlaşmaya Etkisi



5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1.maddesinin (2) numaralı fıkrasının;

(b) bendine göre, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyata ilişkin olup vadesi mali tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi (her iki uzlaşma sonucu tahakkuk eden vergi/ceza bu kapsamdadır),

(c) bendine göre, tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler (tarh edilen vergiler dendiğinden tarhiyat sonrası uzlaşma kastedilmektedir),

mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır.

1 Sıra No.lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ 4/3. maddesine göre;

- Dileyen mükelleflerin, adlarına tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı mali tatil süresi içinde de uzlaşma veya cezada indirim talebinde bulunabilmesinin mümkün olduğu,
- Gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmayla ilgili olarak, mükelleflerin bu yönde bir talebi olmadığı müddetçe, mali tatil süresi içinde uzlaşma günü verilemeyeceği,
- Mükellefin talebi üzerine uzlaşma gününün mali tatil süresi içinde bir tarih olarak belirlenmesi halinde uzlaşma görüşmesinin bu tarihte yapılmasına engel bir durum olmadığı,

ifade edilmiştir.

BAZI İSTATİSTİKLER

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

2022 Yılına ilişkin tutanak türlerine göre tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU) sonuçları:

Tutanak Türü	TOU Mükellef Sayısı	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Temin Edilemedi	4.805	792.332.726	0	1.004.524.852	0
Uzlaşıldı	13.122	893.612.412	833.564.622	1.136.104.169	201.698.115
Vakî Olmadı	2.730	1.199.996.861	0	1.295.566.184	0
TOPLAM	20.657	2.885.941.999	833.564.622	3.436.195.205	201.698.115

2023 yılına ilişkin tutanak türlerine göre tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU) sonuçları:

Tutanak Türü	TÖU Mükellef Sayısı	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Ertelendi	150	38.481.860	0	47.852.375	0
Kısmi Uzlaşıldı	62	13.613.152	2.819.260	28.702.796	2.752.080
Temin Edilemedi	4.726	729.129.317	0	914.900.427	0
Uzlaşıldı	8.904	559.918.843	543.021.708	871.812.791	150.070.832
Vaki Olmadı	2.780	1.649.318.663	0	1.856.876.363	0
TOPLAM	16.622	2.990.461.833	545.840.968	3.720.144.752	152.822.911

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi Denetim Kurulunun Faaliyet Raporlarında yer alan istatistiklere göre 2022 ve 2023 yıllarında toplam olarak;

- 37.279 mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu, bu mükelleflerin 22.026 tanesiyle uzlaşma sağlandığı, mükellef bazında uzlaşma oranının %59 olarak gerçekleştiği,
- Uzlaşmaya konu vergi aslının 1.453.531.255 TL olduğu, uzlaşma sonucunda bu tutarın 1.376.586.330 TL'ye indirildiği ve vergi aslı bazında uzlaşma oranının (üzerinde uzlaşılan vergi aslının) %95 olarak gerçekleştiği,
- Uzlaşmaya konu ceza tutarının 2.007.916.960 TL olduğu, uzlaşma sonucunda bu tutarın 351.768.947 TL 'ye indirildiği ve ceza bazında uzlaşma oranının (üzerinde uzlaşılan cezanın) %18 olarak gerçekleştiği,

görülmektedir. Diğer taraftan bahse konu faaliyet raporlarında bahsedildiği üzere haklarında vergi tarhi ve ceza kesilmesi önerilen mükelleflerin bir kısmının 7326 ve 7440 sayılı Kanunun sayılı Kanunların 4'üncü maddesinin 6'ncı maddesi gereği tarhiyat öncesi uzlaşma haklarından vazgeçmiştir. Bir kısım mükellefler ise yine af yasaları kapsamında vergi/matrah artırım hükümlerinden yararlandıklarından dolayı vergi incelemesine tabi tutulmamıştır. Haliyle sıkça düzenlemeye konu olan vergi affı düzenlemeleri olmasaydı gerek uzlaşmaya başvuru sayısının/tutarının gerekse uzlaşılan vergi/ceza tutarının çok daha fazla olacağını tahmin etmek zor değildir.

Not: Oran ve tutarlarla ilgili açıklamaya kısmi uzlaşma hali dahil edilmemiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma



Açıklama	2022	2023	Toplam
Toplam Dosya Sayısı	37.940	43.708	81.648
Uzlaşılan Dosya Sayısı	36.321	38.895	75.216
Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	221.973.195	252.032.864	474.006.059
Uzlaşma Sonucu Vergi	214.851.945	242.692.396	457.544.341
Uzlaşmaya Konu Vergi Ziyai Cezası	385.115.068	659.832.615	1.044.947.683
Uzlaşma Sonucu Vergi Ziyai	66.239.970	113.419.586	179.659.556
Uzlaşmaya Konu ÖUC	116.463.882	337.578.759	454.042.641
Uzlaşma Sonucu ÖUC	21.000.240	63.285.121	84.285.361
Uzlaşmaya Konu UC	581.321	806.114	1.387.435
Uzlaşma Sonucu UC	112.978	120.614	233.592

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Geliri İdaresi Başkanlığının Faaliyet Raporlarında yer alan istatistiklere göre 2022 ve 2023 yıllarında toplam olarak;

- 81.648 tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunduğu, bunların 75.216 tanesiyle uzlaşma sağlandığı, dosya bazında uzlaşma oranının **%92 olarak gerçekleştiği**,
- Uzlaşmaya konu **vergi aslının** 474.006,059 TL olduğu, uzlaşma sonucunda bu tutarın 457.544.341 TL'ye indirildiği ve vergi aslı bazında uzlaşma oranının **%97 olarak gerçekleştiği**,
- Uzlaşmaya konu **vergi ziyayı cezası** tutarının 1.044.947.683 TL olduğu, uzlaşma sonucunda bu tutarın 179.659.556 TL 'ye indirildiği ve vergi ziyayı cezası bazında uzlaşma oranının **%17 olarak gerçekleştiği**,
- Uzlaşmaya konu **özel usulsüzlük cezası** tutarının 454.042.641 TL olduğu, uzlaşma sonucunda bu tutarın 84.285.361 TL 'ye indirildiği ve özel usulsüzlük cezası bazında uzlaşma oranının **%19 olarak gerçekleştiği**,
- Uzlaşmaya konu **usulsüzlük cezası** tutarının 1.387.435 TL olduğu, uzlaşma sonucunda bu tutarın 233.592 TL 'ye indirildiği ve usulsüzlük cezası bazında uzlaşma oranının **%17 olarak gerçekleştiği**,

görülmektedir. Vergi affı yasalarının tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi tarhiyat sonrası uzlaşma üzerinde de olumsuz etkileri bulunmaktadır. Ayrıca GİB'in 2023 yılı Faaliyet Raporunda daha yüksek tutardaki vergi/cezalar için kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonunda ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda yapılan uzlaşma görüşmelerinde Türkiye genelinden çok daha düşük oranda uzlaşma sağlandığı görülmektedir.

Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Toplam

Açıklama	2022	2023	Toplam
Uzlaşma Talep Eden Mükellef/Dosya	58.597	60.330	118.927
Uzlaşma Temin Edilen Mükellef/Dosya	49.443	47.799	97.242
Uzlaşmaya Konu Vergi	1.115.585.607	811.951.707	1.927.537.314
Uzlaşılan Vergi	1.048.416.567	785.714.104	1.834.130.671
Uzlaşmaya Konu Ceza (Vergi Ziyatı + ÖUC + UC)	502.160.271	998.217.488	1.500.377.759
Uzlaşılan Ceza	87.353.188	176.825.321	264.178.509

GİB ve VDK'nın faaliyet raporlarından yer verilen bilgiler dahilinde 2022 ve 2023 yılında toplam olarak;

- 118.927 uzlaşma talebinde bulunduğu, bunların 97.242 tanesiyle uzlaşma sağlandığı, dosya/**mükellef bazında uzlaşma oranının %82 olarak gerçekleştiği**,
- Uzlaşmaya konu vergi aslının 1.927.537.314 TL olduğu, uzlaşma sonucunda bu tutarın 1.834.130.671 TL'ye indirildiği ve **vergi aslı bazında uzlaşma oranının %95 olarak gerçekleştiği**,
- Uzlaşmaya konu ceza (VZC, ÖUC, UC) tutarının 1.500.377.759 TL olduğu, uzlaşma sonucunda bu tutarın 264.178.509 TL 'ye indirildiği ve **cezası bazında uzlaşma oranının %18 olarak gerçekleştiği**,

görülmektedir.

Adli Sicil İstatistikleri



Anayasanın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36.maddesine göre; herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz.

Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğünün Adli Sicil İstatistiklerine göre 2023 yılında;

- Vergi Mahkemelerindeki dosya sayısının 139.329 adet olduğu,
- bu dosyaların 31.004 adedinin 2024 yılına devrettiği,
- 108.325 adedinin karara bağlandığı;
- bu kararların 46.008 adedinde iptal (mükellef lehine), 8.603 adedinin kısmen iptal/ret, 23.332 adedinde ret (idare lehine), 30.382 adedinde diğer (ilk inceleme üzerine dilekçe ret, merciine tevdi, merci tayini-bağlantı, diğer kararlar) yönünde karar verildiği,
- bu durumda kararların %50,41’inin mükellef lehine/kısmen mükellef lehine, %21,54 idare lehine, %28,05’lik kısmının ise büyük bir bölümünün eksiklikler tamamlandıktan ya da ilgili merciye tayininden sonra yargılamaya devam edileceği görülmektedir.
- Vergi Dava Dairelerindeki dosya sayısının 98.796 adet olduğu, bu dosyaların 16.794 adedinin 2024 yılına devrettiği, 82.002 adedinin de ise karara bağlandığı görülmektedir.

DEĞERLENDİRME (Uzlaşmanın Faydaları)

Uzlaşma hükümleri; Anayasanın verginin kanuniliği, eşitlik ve hak arama hürriyeti ilkelerine aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmesine karşın 60 yılı aşkın bir süredir mevzuatımızda yer almakta ve istatistiklerde görüldüğü üzere ülkemizde oldukça yoğun olarak uygulanmaktadır. Benzer uygulamalar ABD, İngiltere, Almanya, Fransa Belçika gibi ülkelerde de mevcuttur. Bu hakkın kullanımı zorunlu olmayıp mükellef dilerse ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde tercihine göre indirim talep edebilir ya da hak arama hürriyeti kapsamında yargı yoluna başvurabilir. Uzlaşma müessesinin yargıya nazaran aşağıdaki hususlarda taraflara daha faydalı olduğu söylenebilir.

- Ülkemizde vergi yargısı Anayasa Mahkemesi hariç üç dereceli olarak ilerlemekte bu süre/süreç ise idare açısından alacağının kesinleşmesine, bazı hallerde de alacak kesinleşse dahi tahsil kabiliyetinin yok olmasına ya da tahsilatın gecikmesine sebebiyet verebilmektedir. Uzlaşma müessesisi aracılığıyla Kamu açısından vergi alacağı, mükellef açısından ise vergi borcu yargıya göre çok daha kısa bir sürede kesinleşmektedir. Diğer taraftan benzer vakalar için yargının farklı kararlar verebildiği/görüş değiştirebildiği haliyle yargılama sürecinin taraflar için belirsizliğe neden olduğu, buna karşın Kanun ve yönetmeliklerde belirlenmiş bir sınır olmamakla birlikte cezaların %80'i silindiği haliyle uzlaşma müessesesinde sonucun daha belirgin olduğu söylenebilir.
- Uzlaşma görüşmeleri; idareye vakaya göre işlem yapma, mükellefe ise yaptığı işlemin gerekçesini/yasal dayanağını açıklama böylelikle de taraflara müzakere imkânı sağlamaktadır.
- Dava yoluna gidilse ve mahkeme kararı mükellef lehine kesinleşse dahi yargılama süre/sürecinin ilave zamana, maliyete ve baskıya neden olduğu ve ticari hayatı olumsuz etkileyebileceği, bazen de sürecin beka sorununa sebep olabileceği dikkate alınmalıdır. Diğer taraftan mahkemenin ret kararı vermesi halinde, mükellefin ret kararını üst mahkemeye taşıma hakkı bulunduğu ve yürütmenin durdurulmasını talep edebileceği, bu aşamada mükelleften tahsilat yapılabilse dahi kararın idare aleyhine kesinleşmesi halinde tahsil edilen cezaların faiziyle geri ödenmesi gerekeceği dikkate alınmalıdır. Özetle uzlaşma, tarafların yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve uzun işlem süreçlerini ortadan kaldırır.
- Adli sicil istatistiklerine göre, vergi mahkemelerinin 2021 yılında %13,49'luk, 2022 yılında %18,82'lik, 2023 yılında ise %21,54'lük bir kısmında ret kararı (idare lehine) verdiği, yargılama sürecinde tarafların birbirleriyle olan ilişkilerinin ve meslek mensubuyla olan ilişkilerinin zarar gördüğü, bu durumun vergiye uyumu azalttığı söylenebilir.
- 7524 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler öncesinde 2022 ve 2023 yıllarında toplam 97.242 dosya/mükellefle uzlaşma sağlanarak yargı yolunun kapandığı düşünüldüğünde uzlaşma müessesinin mahkemeler üzerinde oluşabilecek azımsanmayacak bir yükünün önüne geçtiği haliyle diğer dosyalardaki yargılama süresini de kısalttığı söylenebilir.

DEĞERLENDİRME (Öneriler)

Vergi mevzuatının genişliği, matraha ulaşırken yapılan çoğu hesaplamaların karmaşıklığı (indirimli kurumlar, finansman gider kısıtlaması, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye hatta asgari kurumlar vergisi gibi), idare ve yargı arasındaki görüş farklılıkları, kazancın/faaliyetin birden fazla ülkeye yayılması, vergi hataları, uygulamadaki sorunlar/boşluklar/farklılıklar gibi unsurların sebebiyet verdiği sorunların çoğunlukla uzlaşma müessesesi aracılığıyla çözüldüğü zaten bir çok düzenlemeyle kamu otoritesinin de esasında tercihinin bu yönde olduğunu ve aşağıdaki şekilde yapılacak düzenlemeler ile uzlaşma müessesesinin etkinliğini artırılması gerektiği söyleyebiliriz.

- Vergi aslının tekrar uzlaşma kapsamına alınması,
- Uzlaşma talebinin dava için ön şart haline getirilmesi (Ceza Muhakemesi Kanununun 253. maddesinde uzlaştırmaya, İş Mahkemeleri Kanununun 3. maddesinde ise arabuluculuğa dair benzer hükümler mevcuttur)
- Uzlaşılan verginin/cezanın tamamının/bir kısmının peşin/taksitler halinde ödenme şartının aranması,
- Uzlaşılan vergi ziyaı cezasının süresinde ödenmesi halinde vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan %5'lik indirim hakkının verilmesi,
- Uzlaşılan vergi/cezalar için VUK'un 376. maddesinin (indirim) uygulama alanının genişletilmesi,
- Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların da uzlaşma kapsamına alınması (ya da VUK'un Kanun Yolundan Vazgeçme maddesinin yargılamanın her safhası için uygulanabilir hale getirilerek oransal olarak cazibesinin artırılması)
- VUK'un mükerrer 227. maddesi kapsamında sorumluluk yüklenen meslek mensuplarına mükerrerliğe sebebiyet vermeyecek şekilde uzlaşma/indirim imkânı sağlanması,

gibi düzenlemeler ile, **vergi/varlık barışı, matrah/vergi artırımı gibi düzenlemelere sıkça müracaat edilmemesi.**

7524 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

7524 Sayılı Kanununun 14.Maddesiyle Yapılan Değişiklikler

213 sayılı Kanunun;

a) 112 nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan **“Uzlaşılın vergilerde gecikme faizi; uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.”** cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

b) 376 ncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

Mülga bent: Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılın vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılın cezanın %25’i indirilir.

c) Ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan **“vergilerle bunlara”** ibaresi **“vergilere”** şeklinde değiştirilmiş, **“tarh edilen vergi ve”** ibaresi madde metninden çıkarılmış, ikinci cümlesi yürürlükten kaldırılmış ve yedinci cümlesinde yer alan **“vergi ve”** ibaresi madde metninden çıkarılmış, ikinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan **“harçların”** ibaresi **“harçlara ilişkin cezaların”** şeklinde ve üçüncü fıkrasında yer alan **“tarh edilecek vergilerde”** ibaresi **“kesilecek cezalarda”** şeklinde değiştirilmiştir.

ç) Ek 7 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan **“vergi veya”** ibareleri madde metninden çıkarılmış, üçüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmış ve dördüncü fıkrasında yer alan **“tarhedilen vergiye veya”** ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

d) Ek 8 inci maddesinde yer alan **“vergi ve”** ibareleri madde metninden çıkarılmış, **“112 ve 368 inci maddeleri hükümleri”** ibaresi **“368 inci madde hükmü”** şeklinde, **“8 numaralı bendi”** ibaresi **“dördüncü fıkrası”** şeklinde değiştirilmiştir.

e) Ek 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan **“uzlaşılın vergi ve cezalar hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz.”** ibaresi **“uzlaşılın cezalar hakkında başkaca bir indirim uygulanmaz.”** şeklinde değiştirilmiş ve ikinci fıkrasında yer alan **“vergi ve”** ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

f) Ek 11 inci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan **“vergiler ve bunlara”** ibaresi **“vergilere”** şeklinde değiştirilmiş, **“tarh edilecek vergi ve”** ibaresi madde metninden çıkarılmış, ikinci fıkrasının son cümlesi yürürlükten kaldırılmış ve üçüncü fıkrasında yer alan **“verginin tarhından ve”** ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

7524 Sayılı Kanununun 16.Maddesiyle Yapılan İlave



213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 35- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş, uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış ya da çeşitli nedenlerle uzlaşma günü ertelenmiş veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ve cezalara ilişkin bu Kanununun 112 nci, 376 ncı, ek 1 inci, ek 7 nci, ek 8 inci, ek 9 uncu ve ek 11 inci maddelerinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır.”

7524 Sayılı Kanununun 13.Maddesiyle Yapılan İlave

213 sayılı Kanununun mük.355.maddesinin dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkralar.

...

153/A maddesinin üçüncü ve müteakip fıkraları uyarınca istenilen teminatın süresinde verilmemesi veya tamamlanmaması halinde mezkûr fıkralar kapsamında verilmesi veya tamamlanması gereken teminat tutarı kadar, teminatı vermeyenler veya tamamlamayanlar adına özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu ceza hakkında, Kanununun 376 ncı maddesi ile uzlaşma hükümleri uygulanmaz.

7524 Sayılı Kanununla Yapılan Değişiklikler Özet

7524 sayılı Kanunun 13, 15. ve 16.maddeleriyle yapılan değişiklikler ve ilavelerin aşağıdaki şekilde özetlenmesi mümkündür.

- Vergi aslı tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Böylelikle sadece vergi zıya cezaları ile belirlenen haddin üzerinde kalan (2024 yılı için 23.000 TL, 2025 yılı için 33.000 TL) usulsüzlük/özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamında kalmıştır.
- Uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmasına ilişkin hüküm yürürlükten kaldırılmış bu sebeple de söz konusu maddeye atıf yapan diğer maddeler değişikliğe uğramıştır (Vergi cezalarına zaten gecikme faizi uygulanmamaktadır).
- Uygulamada nadiren karşılaşılan ve sorunlara neden olan kısmi uzlaşma kaldırılmıştır.
- Uzlaşılan vergi zıya, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına VUK'un 376.maddesi ile Ek 9.maddesi kapsamında ödeme süresine bağlı olarak uygulanan %25 oranındaki indirim kaldırılmıştır.
- 7524 Sayılı Kanunun 13.maddesiyle VUK'un mük.355.maddesine VUK'un 153/A maddesindeki teminat yükümlülüğünün yerine getirilmemesine ilişkin olarak özel usulsüzlük cezaları uygulanmasına ve bu özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamı dışında bırakılmasına hükmedilmiştir.

Yapılan Değişikliklerin Geçiş Süreci

7524 sayılı Kanununun 02.08.2024 Tarihli 32620 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak uzlaşmaya ilişkin hükümleri bu tarihte yürürlüğe girmiştir. Ancak VUK'a eklenen geçici 35.maddeyle;

- uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş,
- uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış ya da
- çeşitli nedenlerle uzlaşma günü ertelenmiş veya
- uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ve cezalara ilişkin

değişiklik öncesi hükümlerinin uygulanması sağlanarak hak kayıplarının önüne geçilmeye çalışılmıştır. 02.08.2024 tarihinden önce tutanak ya da dilekçe vasıtasıyla talep edilmiş olması halinde vergi aslı için tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinden yararlanılabileme imkanı bulunmaktadır.

Değişikliklere İlişkin Değerlendirme -1

Kanunda yasal sınırlama olmamasına karşın geçmiş uygulamalarda istisnai haller dışında uzlaşma görüşmeleri sonucu vergi aslında indirim yapılmadığı ayrıca kısmi uzlaşmanın da yaygın olmadığı bilinmektedir. Bu sebeple olsa gerek yapılan düzenlemenin büyük değişikliğe sebebiyet vermeyeceği görüşünün hakim olduğunu söylenebilir. Ancak aşağıdaki gerekçelerle **değişikliklerin uzlaşma müessesesinin amacıyla örtüşmediği ve ilerleyen zamanlarda başkaca hukuki itilaflara sebebiyet vermesinin kaçınılmaz olduğu** söylenebilir.

- VUK'un Ek 1.maddesinde; VUK'un 369.maddede kapsamındaki yanılmadan, vergi hatalarından bunlar dışındaki her türlü maddi hatadan, yargı kararları ile idare arasındaki görüş farklılığından kaynaklı durumlarda idarenin mükellefle uzlaşabileceği hüküm altına alınarak bir nevi uzlaşmanın amacı/çerçevesi belirlenmiştir. Yanılma, hata ya da yargıyla görüş farklılıklarının vergi aslını da içerdiği, vergi cezalarının önemli bir kısmının vergi aslına bağlı olduğu haliyle birbirlerinden bağımsız olarak düşünülmemeyeceği, kapsamın sadece vergi cezalarına indirgenmesinin uzlaşma müessesesinin amacıyla/özümüyle bağdaşmadığı, önceki uygulamada vergi aslında indirim yapılmamasının/az bir miktarda indirim yapılmasının bu durumu değiştirmedeğini belirtmemiz gerekir.

Değişikliklere İlişkin Değerlendirme -2

- Vergi aslının uzlaşma kapsamı dışına çıkarılması gereği VUK'un Ek 7.maddesinin “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” hükmü mülga olduğundan vergi cezalarında sağlanan uzlaşma vergi aslının dava konusu yapılmasına engel olmayacaktır. Uzlaşma görüşmelerinde genellikle vergi aslında indirim yapılmaması sebebiyle değişikliğin mükellef lehine olduğu söylenebilir. Ancak vergi cezaları için uzlaşma yoluna gidilmesi, vergi aslının ise dava konusu yapılması, davanın mahkemece kabul edilerek kesinleşmesi halinde üzerinde uzlaşılarak tahakkuk/ tahsil edilen cezanın meşruiyeti tartışmalı hale gelir. Zira tarha konu vergi aslının hukuka uygun olmadığı mahkeme tarafından karara bağlanmışken bu vergi aslına bağlı cezanın uzlaşmaya konu edilmiş olsa dahi hukuka uygun olduğu kabul edilebilir mi? Başka bir deyişle yargı, suçun (vergi ziyaı, usulsüzlük/özel usulsüzlük) olmadığı yönünde karar vermişken kısmen dahi olsa cezaya muhatap olunması Anayasanın 38.maddesinde de yer alan “kanunsuz ceza olmaz” evrensel hukuk ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Uzlaşma tek taraflı idari bir işlem olmamasına karşın bazı hallerde hataların düzeltilmesi/adaletin sağlanması adına kesinleşen yargı kararlarının dahi düzeltilmesine (VUK'un 125.maddesi) ya da olağanüstü yargı yoluna başvurulmasına (yargılamanın yenilenmesi) imkân varken uzlaşma sonucu ödenen ve haksız olduğu mahkeme kararına bağlanan cezanın iadesi/terkini neden olmasın? Bu nedenle vergi cezasının akıbetinin vergi aslına bağlı olduğu, ortada vergi suçu yoksa cezadan da bahsedilemeyeceği, daha önce üzerinde uzlaşılan vergi cezasının yargı kararına göre mükellefe iadesinin (ödenmemişse terkininin) hukuk devletinin gereği olduğu görüşüdeyiz. Ancak idarenin iade/terkin işlemini VUK'un Ek 6.maddesine sirayet eden kanun değişikliği ya da yargı kararı olmaksızın yapması beklenemez.

Değişikliklere İlişkin Değerlendirme -3

- Geçiş sürecine ilişkin olan VUK'un geçici 35.maddesinde cezayı gerektiren fiil tarihi esas alınarak düzenlenmesi halinin Anayasanın eşitlik ilkesine daha uygun olacağı görüşünderiz. Zira değişiklik, aynı tarihli/dönemli işlemler sebebiyle vergi tarihi ve ceza eleştirisine muhatap olan ilgililerin idarece yapılan tespit/tebliğ tarihindeki farklılık sebebiyle eşit olmayan haklara sahip olması söz konusudur. Diğer taraftan vergi incelemesi başlamış ancak henüz tamamlanmamış mükelleflerin 02.08.2024 tarihinden önce tutanak ya da dilekçe vasıtasıyla uzlaşma talep etmiş olmaları (ya da incelemeye ilişkin son tutanağın düzenlenmesine kadar talep edilmesi) halinde geçici 35.madde hükmü gereği vergi aslı için tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinden yararlanma imkanı olduğunu söyleyebiliriz. Bu sebeple incelemesi devam eden mükelleflerin süreci yakından takip ederek tutanak ve taleplerini gözden geçirmelerinde fayda bulunmaktadır. Ayrıca uzlaşma müessesesinin değişiklik öncesi ve sonrası hükümlerinin dava süresine ve kapsamına (vergi aslı ve cezaları) etkisi sebebiyle geçici 35.madde şartlarının sağlanıp sağlanmadığı hususu titizlikle incelenmelidir. Sadece dava açma süresinin uzatılması maksadıyla yapılan vergi aslını içeren hatalı uzlaşma talepleri dava açma süresinin dolmasına haliyle hak kaybına sebebiyet verebilir.
- VUK'un Ek 7.maddesine göre; mükellef veya ceza muhatabı aynı 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. Ancak **davanın vergi aslı ve cezaları için birlikte açılması halinde yargılamanın nasıl devam edeceği (tefrik ya da bekletici unsur açısından) belirgin değildir.** (İYUK'un 38.maddesinde bağlantılı davalara ilişkin hüküm varken dosyanın tefriğine ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca İYUK'un 31.maddesinde HMK'ya atıf bulunmakla birlikte atıf yapılan konular arasında bu hususa yer verilmediği görülmektedir). Genel itibarıyla yargılama süresi uzlaşma süresinden uzun olduğundan uzlaşmanın vaki olmaması hali için uygulamada çok fazla sorunla karşılaşılmayacağını, uzlaşmanın vaki olması halinde ise mahkemenin bu durumu göz önünde bulundurması gerekebileceğini söyleyebiliriz.

Değişikliklere İlişkin Değerlendirme -4

- VUK'un Yanılma ve Görüş Değişikliği başlıklı **369.maddesinde**, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde mükellefe vergi cezası kesilmeyeceğine hükmedildiğinden söz konusu maddenin uzlaşmaya ilişkin kanun metninde kalmasının bu müessese üzerinde etkisi olmadığı görüşünderiz.
- VUK'un 34.maddesinde ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunacağı, VUK'un 366.maddesinde ise kesilen vergi cezalarının ilgililere "Ceza ihbarnamesi" ile tebliğ olunacağına hükmedilmiştir. Vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmış olması sebebiyle VUK'un Ek 1.maddesindeki "vergi ihbarnamesi" ifadesinin "ceza ihbarnamesi" şeklinde düzeltilmesi gerekmektedir. Buna karşın vergi ve cezanın ilgisine tebliğinde idarece "Vergi/Ceza İhbarnamesi" başlıklı tek tip ihbarname kullanıldığından bu hususun işleyişe/sonuca tesiri olmadığı görüşünderiz.

Değişikliklerin;

- etkinliği istatistiklerle kanıtlanmış olan bu müesseseye olan ilgiyi ve vergi tahsilatını azaltması,
- üzerinde uzlaşılan cezaların, vergi aslına ilişkin yargı kararına göre yasallığını tartışılır hale getirerek yeni uyumsuzluklara sebebiyet vermesi,
- yargıdaki dosya sayısını ve kamuya olan maliyeti artırması

gibi sonuçlar doğurması kuvvetle muhtemeldir. Son dönemlerde vergi oranlarının/ceza ve harç miktarlarının arttırıldığı, kimi istisnaların törpülediği ya da kaldırıldığı, gelecek dönemler için asgari vergilerin yürürlüğe konulduğu düşünüldüğünde beklenen sonuçların saydıklarımız olmadığı söylenebilir. Diğer taraftan etkisini ancak VDK'nın, GİB'in ve Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün gelecek yıllardaki faaliyet raporları ve istatistikleri vasıtasıyla takip edebilebilir. Özetle amacının daha adil ve hukuka uygun bir idari çözüm olduğundan kuşku duymadığımız ancak aradaki illiyet bağıını dikkate almadan vergi aslı ve cezalarını ayıran düzenlemelerin öncesine kıyasla daha hukuka uygun ve çözüm odaklı olduğu söylenemez.

Yararlanılan Kaynaklar



1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
2. 7524 Sayılı Kanun
3. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
4. 5604 Sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun ve 1 Sıra No.lu Genel Tebliği
5. 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
6. 7036 Sayılı İş Muhakemesi Kanunu
7. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
8. 2577 Sayılı İdari Yargılama Kanunu
9. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği
10. 306 ve 539 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliğleri
11. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
12. Uzlaşma Yönetmeliği
13. Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği
14. VDK'nın 03.08.2022 Tarih ve E-55935724-010.07-1012 sayılı yazısı
15. Gelirler Genel Müdürlüğünün 10.12.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5876/58920 sayılı özelgesi
16. Gelirler Genel Müdürlüğünün 21.05.2005 Tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3226-1456 sayılı yazısı
17. Gelirler Genel Müdürlüğünün 11.01.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2864-124-2892/1520 sayılı özelgesi
18. Gelirler Genel Müdürlüğünün 09.11.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5855 sayılı özelgesi
19. VDK'nın 03.08.2022 Tarih ve E-55935724-010.07-10120 sayılı, Meslek Mensuplarının Sorumlulukları konulu yazısı
20. GİB, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Broşürü, Haziran/2024 ve Aralık/2024
21. GİB, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Broşürü, Haziran/2024 ve Aralık/2024
22. GİB, Vergi Cezalarında İndirim Broşürü, Eylül/2022 ve Eylül/2024
23. GİB, 2022 ve 2023 Yılları Faaliyet Raporları
24. VDK, 2022 ve 2023 Yılları Faaliyet Raporları
25. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2023
26. Gelir İdari Başkanlığı, Vergi Terimleri Sözlüğü, <https://teknoloji.gib.gov.tr/vergi-terimleri-sozlugu>
27. İmdat Türkay, 2023 Yılı Uzlaşma Sonuçları ve Daha Etkin Bir Uzlaşma İçin Öneriler
28. Yusuf Cihad Demet, Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Avantajları

*Katılımınızdan dolayı teşekkür ederim.
YMM Doğan engel*