



7524 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik Çerçevesinde Uzlaşma Kurumuna İlişkin Bir Değerlendirme

Erdem Ateşgaöglü¹ 

Ayşegül Polat² 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 23.01.2026

Düzeltilme : 19.04.2026

Kabul : 29.04.2026

Yayın : 30.06.2026

iThenticate benzerlik oranı: %16

JEL Kodu:

K34, K40

Anahtar Kelimeler:

İdarî Çözüm Yolları, Uzlaşma, 7524 Sayılı Kanun, Anayasal Vergilendirme İlkeleri.

Ö Z E T

Vergi hukukunda idarî çözüm yollarından biri olan uzlaşma kurumu, uzun zamandan beri vergi hukukunun bir kurumu olarak mevzuatımızda yer almaktadır. Uzlaşma kurumu, vergilendirme ilkelerine aykırılık ile kamu alacağının bir an evvel tahsil edilmesi arasındaki denge yönünden her dönem tartışılmıştır. 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan son değişikliklerle birlikte kuruma ilişkin bazı tartışmalar son bulmuş, ancak bu değişiklikler başka sorunları gündeme getirmiştir. Çalışmada, son değişiklik ile birlikte uzlaşma kurumuna ilişkin ortaya çıkan sorunlar tartışılmış olup sunulan çözüm önerileri ile uyumsuzlukların idarî aşamada çözülmesine katkı sağlanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda çalışma kapsamında, öncelikle uzlaşma kurumu hakkında genel bilgi aktarımı yapılarak kurum ana hatlarıyla ele alınmıştır. Akabinde kurum güncel değişiklikler çerçevesinde anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında incelenmiş ve kuruma ilişkin ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlar tartışılmıştır. Son kısımda ise uzlaşma kurumunun güncel değişiklik sonrasında diğer idarî çözüm yolları ile arasındaki ilişki değerlendirilmiştir. Çalışmada, başta uzlaşma kurumu olmak üzere bütün idarî çözüm yollarının daha işlevsel ve hukukun temel prensiplerine uygun olabilmesi için tüm düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmek suretiyle kapsamlı bir değişikliğin yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Citation: Ateşgaöglü, E. & Polat, A. (2026). "7524 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik Çerçevesinde Uzlaşma Kurumuna İlişkin Bir Değerlendirme". *International Journal of Public Finance*. 11(1), 91 – 124. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1870329>

¹ Prof. PhD., İstanbul University, Department of Law, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0018-3508>, eatesaga@istanbul.edu.tr

² PhD., Res. Assist., Kafkas University, Department of Political Science and Public Administration, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-5227-2129>, aysegul.polat@kafkas.edu.tr

An Evaluation of The Tax Settlement Mechanism within The Framework of The Amendment Made by Law No. 7524

ARTICLE INFO

Submitted : 23.01.2026
Revised : 19.04.2026
Accepted : 29.04.2026
Available : 30.06.2026

iThenticate similarity
score: 16%

JEL classification:
K34, K40

Keywords:
Administrative
Remedies, Tax
Settlement, Law No.
7524, Constitutional
Taxation Principles.

ABSTRACT

The tax settlement mechanism, as an administrative remedy, has long been incorporated into Turkish legislation as a subject of tax law and has undergone numerous amendments continuously. The tax settlement mechanism has consistently been debated in terms of the balance between the violation of taxation principles and the expedited collection of public receivables. With the recent amendments introduced by Law No 7524 on Amendments to Various Tax Laws, Certain Other Laws, and the Decree Law No 375, certain debates regarding the tax settlement have concluded; however, these changes have brought new issues to surface. This study discusses the problems arising in relation to the tax settlement mechanism following the latest amendments and aims to contribute to the resolution of disputes at the administrative stage by offering proposed solutions. In this context, the study first examines the mechanism by providing general information on tax settlement. Subsequently, the mechanism is analyzed within the framework of constitutional taxation principles in light of recent legislative changes, and potential problems that may arise are discussed. In the final section, the relationship between tax settlement and other administrative remedies following the current amendments is evaluated. The study concludes that a comprehensive revision of all regulations is necessary, with a focus on the tax settlement mechanism, to ensure that all administrative remedies are more functional and compliant with the fundamental principles of law.

Extended Summary

The tax settlement mechanism, which plays an important role in ensuring tax compliance, resolving tax disputes promptly and securing the on-time collection of public revenues, has undergone numerous changes over time. The last amendment made in relation to the institution on 28.07.2024 is also related to the tax principal and the tax principal has been excluded from the scope of the settlement institution. On the one hand, this amendment made with the aforementioned law eliminated some disputes about settlement and on the other hand, it raises new disputes. In this context, the study is important in terms of evaluating the possible benefits of the new regulation and the problems that may arise, as well as the new implementation conditions of the institution.

In the study, it will be evaluated how much the amendments made with the Law No. 7524 bring a solution to the disputes related to settlement and what consequences they have created within the broader framework of administrative remedies. In addition, the problems brought by the new regulation will be discussed in the context of constitutional taxation principles.

Although the literature contains numerous studies and debates on settlement, the exclusion of the principal tax from its scope is a very recent development, which will inevitably give rise to new discussions. According to literature, the criticisms related to settlement are

generally concentrated around the legality of tax, the legality of penalties and the principles of equality (Aliefendioğlu, 1978: 4; Kaneti et al., 2022: 446; Öncel et al., 2024: 213; Candan, 2006: 261; Güneş, 2014: 204-208; Karakoç, 2024: 617,618; Başaran Yavaşlar, 2008: 331,332; Demirbaş Aksüt, 2021: 87-101). These discussions, made in the context of the constitutional principles of tax settlement, require a re-evaluation in light of the amendments introduced by Law No. 7524. In this context, potential constitutional conflicts as well as practical consequences of the new regulation should be assessed.

This study adopts a conceptual analysis and review methodology to examine the innovations brought to the tax settlement mechanism by Law No. 7524 and to propose solutions. First, the importance and scope of the tax settlement mechanism will be set forth. Second, arising from this scope and the potential issues that may emerge through its application will be analyzed in the context of constitutional taxation principles. Finally, with comparing this institution with other administrative remedies, determinations will be made in terms of their effectiveness and differences, and subsequently, various suggestions regarding administrative remedies under the leadership of the settlement mechanism will be shared.

The tax settlement mechanism regulated in the Tax Procedure Law No. 213 has been narrowed in scope through Law No. 7524, and the tax principal being excluded from tax settlement. This change has put an end to debates concerning the principle of tax legality with respect to the principal tax, yet has also generated new issues.

One issue to be discussed is whether taxpayers may still file a law suit regarding the tax principal in cases where settlement is sought for the tax penalty. If it is accepted that the tax principal can be the subject of a lawsuit, the main problem would be the impact of the court's ruling of partial or complete annulment of the tax principal and how it affects the certainty of the tax settlement report. At this point, one of the issues to be addressed will be the assessment of the certainty of the tax settlement report against the right of access to the court.

On the other hand, the discussions on the principle of legality regarding settlement in terms of tax penalties remain up-to-date. Settlement in tax penalties poses a problem in terms of the principles of "legality of taxes" and "legality of penalties", as well as the criminal justice. In particular, the exclusion of the penalties imposed due to tax evasion from the scope of settlement, and the impossibility of settlement in the tax loss penalties which are reduced to 100% after the felony of tax evasion is ruled out, brings forward discrepancy to the principle of equality.

Another issue to be evaluated in terms of tax penalties arises in terms of irregularity and special irregularity penalties which are below the monetary limit. In terms of penalties below a certain monetary limit, it is stipulated that the discounts from the penalty shall be applied together with a 50% hike, and this disparity should also be discussed in the context of the principle of equality.

Although the settlement mechanism, which emerges as an administrative remedy, is accepted as an effective way to resolve disputes in terms of tax compliance, efficiency and practicality, it raises various illegalities in terms of some basic principles. First of all, while preserving the functionality of the mechanism, constitutional principles should not be overlooked.

At this point, the exclusion of the tax principal from the scope of the settlement is consistent with the principle of legality of the tax. However, in cases where the tax principal is annulled partially or entirely by a court, thereby eliminating the underlying act, general principles of law must not be disregarded regarding the fate of tax penalties finalized and collected through settlement. In our view, tax penalties collected on the basis of annulled principal tax assessments should be refunded proportionately.

In terms of tax penalties, the problem of the legality of penalties and their contradiction with the principles of equality remains relevant. It should be remembered once again what legal benefit is desired to be obtained by imposing tax penalty. Moreover, the perception of the settlement mechanism merely as a reduction mechanism must be replaced with a more comprehensive understanding.

Finally, taking into account the practical reflections of the amendments made by Law No. 7524 in the settlement mechanism; we recommend that all administrative remedies be reviewed once again in terms of purpose and scope and that administrative remedies serving the same purpose be standardized in terms of scope and that a uniform practice be executed.

1. Giriş

Vergi uyumunun sağlanması, vergi uyumsuzluklarının³ hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması ve kamu alacağının zamanında tahsil edilmesi bakımından önem arz eden uzlaşma kurumu, dünden bugüne birçok değişikliğe uğramıştır. Son olarak 28.07.2024 tarih ve 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁴ ile kurumda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu çalışmada söz konusu değişiklikler irdelenmiş olup, kurumun yeni uygulama şartlarının nasıl olacağı tartışılmış ve yeni düzenlemenin faydaları ile ortaya çıkarabileceği sorunlar değerlendirilmiştir. Çalışma güncel bir değişikliği ele alması bakımından önem arz etmektedir. Çalışmada, uyumsuzlukların idarî aşamada etkili ve verimli bir şekilde çözüme kavuşturulmasına ilişkin başta uzlaşma olmak üzere idarî çözüm yollarına ilişkin yeni öneriler sunulmak suretiyle kurumların işlevselliğinin artırılması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda, ilk olarak uzlaşma kurumunun önemi ve kapsamı ortaya koyulmuştur. Devamında bu kapsamın beraberinde getirdiği ve uzlaşma kurumunun uygulanması neticesinde ortaya çıkabilecek sorunlar anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında değerlendirilmiştir. Son olarak da, bu kurum ile diğer idarî çözüm yollarının kıyaslaması yapılarak, etkinlikleri ve farklılıkları bakımından tespitlerde

³ Karakoç'a göre (Karakoç, 2021: 48,49), vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında vergi hukuku uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkan anlayış farklılığına ve/ya da aynı konuda tarafların aynı yönde düşünmemeleri haline vergi anlaşmazlığı denilmektedir. Anlaşmazlıkların yargı yoluna başvurulup uyumsuzluk haline getirilmeden çözüme kavuşturulması, barışçıl yollar ya da vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yolları olarak tanımlanmaktadır. Literatürde idarî çözüm yolları bakımından "uyumsuzluk" kavramı da yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Kaneti vd., 2022: 449; Kumrulu, 1989: 16,17; Öncel vd., 2024: 212; Candan, 2022: 981; Şenyüz vd., 2025: 309; Oktar & Taşkın, 2024: 7; Başaran Yavaşlar, 2008: 311; Karataş Durmuş, 2018: 123).

⁴ RG. 02.08.2024 – 32620.

bulunulmaya çalışılmış ve akabinde uzlaşma kurumu öncülüğünde idarî çözüm yollarına ilişkin çeşitli öneriler paylaşılmıştır.

2. Uzlaşma Kurumuna İlişkin Genel Çerçeve

2.1. Genel Olarak

Türk vergi hukukunda uzlaşma kurumu, ilk kez 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun⁵ ile Vergi Usul Kanunu'na⁶ (VUK) eklenmiştir ve ilk olarak uygulama sadece tarhiyat sonrası uzlaşmayı içermektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun⁷ ile 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe girerek uygulanmaya başlamıştır. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumları incelendiğinde, her iki kurumun düzenleniş gerekçelerinin, vergi idaresi ile mükellef arasındaki uyuşmazlığın bir an evvel çözüme kavuşturulmasının sağlanması, yargının iş yükünün artmasının engellenmesi ve verginin en kısa sürede hazineye intikal etmesinin sağlanmak istenmesi olduğu görülmektedir. Böylece, kurumun uygulanmasıyla uyuşmazlık idarî aşamada çözüme kavuşmaktadır (Öncel vd., 2024: 213; Kızılot & Kızılot, 2012: 223,224; Karakoç, 2021: 93; Demirbaş Aksüt, 2021: 15,16).

Uyuşmazlıkların yargıya intikal etmeden çözülmesinde önemli bir kurum olan uzlaşma birçok kez değişikliği uğramıştır. 7524 sayılı Kanun ile kuruma ilişkin önemli değişiklikler yapılmış olup, çalışma kapsamında uzlaşma kurumu bu değişikliklerin sonuçları bakımından değerlendirilmiştir. Bu kapsam sınırlaması dolayısıyla uzlaşma kurumuna ilişkin genel çerçeve ana hatlarıyla kurumun önemi, amacı, hukukî niteliği, kapsamı ve sonuçları başlıklar halinde incelenmiştir.

2.2. Uzlaşma Kurumunun Önemi ve Amacı

VUK'ta tanımı yapılmamış olan uzlaşma; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi⁸ ile kesilen vergi ziyayı cezaları ve belirli miktarın üzerindeki usulsüzlük ve özel

⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun, RG. 28.02.1963 – 11343.

⁶ RG. 10.01.1961 – 10705.

⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, RG. 11.12.1985 – 18955.

⁸ Literatürdeki bu tanımlama, kurumun amacını ve işlevselliğini yansıtmada isabetli olsa da kurumun uygulama kapsamı bakımından dönemsel farklılıklar içermektedir. Zira 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe giren 7524 sayılı kanun çerçevesinde getirilen düzenleme ile vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Bu sebeple, sadece kurumun tanımına yer vermek için önceki dönemde kapsam dahilinde olması sebebiyle vergi aslına bu tanım içinde yer verilmiştir.

usulsüzlük cezalarına ilişkin tahakkuk edecek miktar konusunda vergi idaresi ile mükellef arasındaki anlaşmayı ifade eden bir kurumdur (Kaneti, vd., 2022: 449; Taşkan, 2023: 154; Batı, 2023: 443). Bir başka deyişle uzlaşma, verginin alacaklı olan vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabının aralarındaki uyuşmazlığı, beklentilerinin bir kısmından karşılıklı vazgeçmek suretiyle çözmek üzere anlaşmaya varmalarını sağlayan bir kurumdur. (Kumrulu, 1989: 17; Candan, 2006: 260; Batı, 2023: 443). Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından verilmiş bir kararda⁹ uzlaşma, “*Vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri 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.

Uzlaşma kavramı, vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı önüne gitmeden önce karşılıklı görüşülerek çözülmesine olanak sağlamaktadır (Kızılot & Kızılot, 2012: 223). Ancak belirtmek gerekir ki uzlaşma, alternatif bir uyuşmazlık çözüm yolu olup, bu haliyle yargı yoluna başvuru yapmadan evvel tüketilmesi zorunlu bir kurum değildir (Candan, 2022: 982; Karakoç, 2014: 3644; Karataş Durmuş, 2018: 125). Uzlaşma sayesinde vergi ödevlisinin yargı yoluna başvurmak yerine vergi idaresi ile anlaşması mümkün kılınmaktadır (Karakoç, 2019: 235,236). Uzlaşmanın sağlanması ile birlikte vergi idaresi, bir kısım alacağından vazgeçmek suretiyle hızlı, kolay ve masrafsız bir şekilde kamu alacağını daha az değer kaybıyla tahsil edebilmektedir (Karakoç, 2021: 93; Kızılot & Kızılot, 2012: 66; Oktar, 2018: 167; Şenyüz vd., 2025: 309; Üstün, 2007: 130; Doğan, 2025: 30). Bu anlamda uzlaşma kurumu, vergiden beklenen faydanın zamanında sağlanması yönünden de önem arz etmektedir (Candan, 2006: 260).

Vergi mükellefi tarafından bakıldığı zaman ise, ilgili kişiler, vergi idaresi tarafından belirlenen miktar yerine daha az bir ödeme yaparak hem borçtan hem de psikolojik ve maddî bir külfetten kurtulmuş olmakta; ayrıca vergi idaresi ile daha sağlıklı bir iletişim sürdürebilmektedirler (Nas, 2008: 11; Küçükkaya, 2008: 68,69). Bu şekilde vergi idaresi ile mükellef arasında karşılıklı güven ve anlayış yerleşmiş olmakta ve kurumun amacı ile orantılı olarak işbirliği içerisinde olma yaklaşımı benimsenmektedir (Aliefendioğlu, 1979: 143; Başaran Yavaşlar, 2008: 318).

2.3. Uzlaşma Kurumunun Hukukî Niteliği

Uzlaşma sürecinde mükellef ile vergi idaresi arasında gerçekleşen görüşmelere ilişkin farklı görüşler mevcuttur. Bazı yazarlar, uzlaşmada ödenecek miktar bakımından vergi idaresi ile mükellef arasında bir müzakere ve pazarlığın olduğunu kabul etmektedirler (Öncel vd., 2024: 212; Güneş, 2014: 203; Yılmaz, 2009: 330; Karataş Durmuş, 2018: 125). Diğer taraftan, uzlaşmanın tarafların karşılıklı ödünlere dayalı

⁹ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun 23.10.1986 tarihli ve 1986/2 E., 1986/2 K. sayılı kararı için bkz. Danıştay İçtihat Bilgi Bankası.

olduğunu (Kumrulu, 1989: 17) ve makul oranda bir fedakârlık ile sonuç doğurduğunu savunan görüşler (Üstün, 2007: 130) de mevcuttur. Uzlaşma kurumunun hukukî niteliğine ilişkin idarî sözleşme olduğunu savunan görüşe (Öncel, 2024: 213) karşı, uzlaşmanın idare hukuku anlamında bir idarî sözleşme olmadığı; ancak sözleşme benzeri olabileceği kabul edilmektedir (Saban, 2001: 469). Bunun yanı sıra uzlaşmanın sulh akdi olduğu (Kumrulu, 1989: 22; Candan, 2006: 260; Nas, 2008: 13,14) ve sui generis bir sözleşme olduğu yönünde görüşler de (Başaran Yavaşlar, 2008: 316; Gerçek, 2010: 36; Güneş, 2014: 203; Küçükkaya, 2008: 104; Karataş Durmuş, 2018: 138;) bulunmaktadır. Karakoç ise; uzlaşma mutabakatını, teknik anlamda idari sözleşmeden ziyade bir sözleşme benzeri (sulh anlaşması) mutabakat olarak nitelendirmenin mümkün olduğunu belirtmektedir (Karakoç, 2021: 92,93).

Uzlaşmanın bir idarî sözleşme olduğu yönündeki görüş; bir tarafın idare olması ve çıkabilecek uyuşmazlığın idarî yargıda çözülecek olması bakımından uzlaşmanın niteliğini bir idarî sözleşmeye yaklaştırırsa da, idarenin bir kamu hizmetinin yürütülmesi işini üstlenmesi veya katılması söz konusu olmadığı (Başaran Yavaşlar, 2008: 313; Karataş Durmuş, 2018: 134; Demirbaş Aksüt & Gök, 2016: 88), idarenin en azından VUK hükümleri önünde eşit durumda bulunması (Kumrulu, 1989: 17) ve özel hukuku aşan hükümlerin bulunmadığı yönünden eleştirilmektedir (Yılmaz, 2009: 331; Demirbaş Aksüt, 2021: 275).

Uzlaşmanın bir sulh akdi olduğu yönündeki görüşte ise; vergi idaresi ile mükellefin belirli miktar yönünden anlaşarak vergi cezasını kısmen ortadan kaldırmaları, uzlaşmanın da kesin hüküm gibi sonuç doğurması dolayısıyla sulh akdine benzediği ileri sürülmektedir. Ancak bu görüş, sulh akdinin bir özel hukuk sözleşmesi olması ve medeni usul kurallarına tabi olması dolayısıyla eleştirilmektedir (Karataş Durmuş, 2018: 138; Yılmaz, 2009: 333).

2.4. Uzlaşmanın Kapsamı ve Türleri

Uzlaşma kurumu, VUK ek madde 1 ile ek madde 12 arasında tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası aşamalarda uygulanmak üzere düzenlenmiştir. Uzlaşmanın kapsamı ve üzerinde uzlaşma yapılabilecek haller, VUK ek madde 1’de belirlenmiş ve yakın tarihte yapılan değişiklikler ile kurumun kapsamı daraltılmıştır. Uzlaşmanın kapsamına, 7524 sayılı Kanun ile yapılan son değişiklikler öncesinde ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere bağlı vergi ziyai cezaları ve belirli bir miktarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil iken, 7524 sayılı Kanun ile birlikte artık vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi uzlaşma kurumu, tarhiyat sonrası dönemdeki uygulaması ile hukukumuzda girmiştir¹⁰. Ancak 3239 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu hüküm altına alınmış ve uygulama alanı bulmuştur. Bu

¹⁰ 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun ile yürürlüğe girmiştir. RG. 28.02.1963 – 11343.

iki tür arasındaki ayrımı belirtmek üzere tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma isimleri kullanılmaktadır (Candan, 2006: 265). Tarhiyat sonrası uzlaşma, verginin tarh edilip ceza kesilmesi sonrasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların idarî aşamada, taraflar arasında anlaşma sağlanmak suretiyle sonuçlandırılmasıdır (Kızılot & Kızılot, 2012: 256). Tarhiyat öncesi uzlaşma ise, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerden kaynaklı kesilecek cezalara ilişkindir (VUK ek md. 11).

Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumuna ilişkin uygulamanın kapsamı VUK ek madde 1 ile belirlenmiş olup buna göre ancak ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat türleri bakımından uzlaşmaya başvuru yapılabilmektedir. Ancak Danıştay'ın bazı kararlarında da belirtildiği üzere¹¹, ihtirazî kayıt ile verilmiş olan beyannamelere ilişkin de uzlaşma talebinde bulunulabilmelidir¹². Buna karşılık, kanun ile belirlenmiş bir kapsamın yargı

¹¹ Danıştay söz konusu kararının gerekçesinde, re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler ile ihtirazî kayıt ile verilmiş olan beyannameler üzerine tarh edilen vergilerin itiraz edilebilir nitelikte olmaları dolayısıyla uzlaşmaya konu olabileceğini söylemektedir. Danıştay 3. Dairesi'nin 09.03.2000 tarihli ve 1999/1840 E., 2000/1029 K. sayılı kararı için bkz. için bkz. Candan, 2006: 273.

¹² Konu hakkında bkz. Ateşgaoğlu, 2025: 151'de; "...süresinde verilen beyannameler üzerine gerçekleştirilen olağan tarh işlemi uzlaşma başvurusuna konu edilebilecek herhangi bir vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası doğurmamaktadır. Ancak süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi ve pişmanlık beyannamesinin ihtirazî kayıtla verilmesi durumunda bile süresinden sonra verilmiş beyanname esaslarına göre VUK md. 30/4.f. kapsamında re'sen tarhiyat yapılması ve beyannamede yer alan vergi aslının yarısı kadar vergi ziyai cezası (VUK md. 344/3.f.) ile birinci derece usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmekte (VUK md. 3521.f., 1.bent) olup, bunlardan vergi ziyai cezasının tamamı uzlaşma başvurusu kapsamında kabul edilmelidir kanaatindeyiz" şeklinde görüş bildirilmiştir. "Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır" şeklindeki VUK madde 30/4 hükmü gereğince, ihtirazî kayıt ile verilmiş olan beyannamenin süresinden sonra verilmiş beyanname niteliği gereği re'sen tarh işlemine sebebiyet vereceği ve bu tarh işleminin de VUK madde 344/3 hükmüne göre vergi aslının yarısı kadar vergi ziyai cezası doğuracağı açıktır. Bu nedenle, söz konusu tarh işlemi neticesinde kesilen vergi ziyai cezasının uzlaşma başvurusuna konu edilmesi mümkündür. Diğer taraftan, pişmanlık ve ıslah başvurusu ile birlikte verilen beyanname de her ne kadar süresinden sonra verilmiş beyanname niteliğinde olsa ve VUK madde 30/4 hükmüne göre resen tarh işlemini gerektirse bile ilgili kurumun VUK madde 371'deki şartların gerçekleştirilmesine bağlı olarak vergi ziyai cezası kesilmemesi sonucunu doğurduğu görülmektedir. Bu durumu dikkate aldığımızda, pişmanlık ve ıslah kurumuna göre verilen beyanname üzerine gerçekleştirilen tarh işlemi kapsamında ortada kesilmiş bir vergi ziyai cezası olmadığı ve uzlaşma kurumunun da sadece VUK ek madde 1/1 bağlamında re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezalarında uygulama alanı bulabilmesi mümkün olduğu için pişmanlık ve ıslah kapsamında gerçekleştirilen tarh işlemi uzlaşma uygulamasına konu edilememektedir. Ancak pişmanlık ve ıslah şartları yerine getirilmez ise vergi idaresinin artık vergi ziyai cezası kesmesi gerekeceği için bu şekilde kesilecek vergi ziyai cezasına ilişkin ceza muhatabının uzlaşma kurumuna başvurma hakkı bulunacağını belirtmemiz gerekir. Nitekim konu hakkında 539 Sıra Nolu Genel Tebliği madde 4/6'da, "Kanunî süresinden sonra verilen beyannameler ile 213 sayılı Kanunun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanunî süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları için uzlaşma başvurusunda bulunulan hallerde ise cezanın hesaplanmasına esas teşkil eden vergi miktarı dikkate alınarak yetkili uzlaşma komisyonu belirlenecektir. Vergi miktarı hangi uzlaşma komisyonunun yetkisi içerisinde kalıyor ise vergi ziyai cezası için yapılan uzlaşma talepleri de bu komisyonunda görüşülecektir" denilerek yukarıda ulaşılan sonuçlara yer verilmiştir. Yetkili uzlaşma komisyonlarının belirlenmesine ilişkin ayrıca bkz., 592 Sıra No'lu Genel Tebliğ, RG. 28.03.2026 – 33207.

kararıyla genişletilmesinde isabet bulunmadığı yönünde görüşler de mevcuttur. (Candan, 2006: 273; Karataş Durmuş, 2018: 188). Belirtmek gerekir ki, tarhiyat türü kanunda belirtilenlerden biri olsa dahi, bazı haller uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu çerçevede, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarını doğuran fiiller dolayısıyla vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde kesilen cezalar ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar uzlaşma kurumunun kapsamı dışında tutulmuştur¹³ (VUK ek md. 1/1).

2.5. Uzlaşmaya Başvurulabilecek Durumlar

2.5.1. Genel Olarak

Uzlaşmanın sağlanması bakımından yalnızca tarhiyat işleminin türünün ve uzlaşmaya konu miktarın esas alınması yeterli olmayıp, aynı zamanda VUK ek madde 1'de düzenlenen durumların da mevcut olması gerekmektedir. Bu durumlar, kanun hükümlerine nüfuz edememe, yanılma, hata ve yargı kararları ile idare arasında görüş farklılığının mevcut olması şeklinde düzenlenmiştir (VUK ek md. 1/1). Görüldüğü üzere tarhiyat sonrası uzlaşma için bazı durumlar öngörülmüş iken, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin henüz tarh edilmiş bir vergi ve ceza mevcut olmadığından düzenlemede bir sınırlandırma belirtilmemiştir. Bu bağlamda tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda, tarhiyat sonrası uzlaşma kurumundan farklı olarak tam bir serbesti mevcuttur (Candan, 2006: 389).

2.5.2. Kanun Hükümlerine Nüfuz Edememe

Vergi mevzuatının anlaşılması güç ve karmaşık bir yapıya sahip olması, *kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesinin* vergi hukuku bağlamında sert bir şekilde uygulanmamasını gerekli kılmıştır (Öncel vd., 2024: 272). Bu karışıklık ve özellikle mevzuatın sık sık değişmesi, mükellefin bilmeden ve istemeden vergi kaybına yol açmasına neden olabilmektedir (Demirbaş Aksüt, 2021: 239). Bu bağlamda kanun koyucu, mükellefin kanunlara nüfuz edememesi dolayısıyla vergi ziyayı ya da usulsüzlük (belirli bir miktarı aşan) sonucunun ortaya çıkmış olmasını, uzlaşma yapılabilecek bir durum olarak kabul etmiştir.

2.5.3. Yanılma

Uzlaşma sebepleri arasında sayılan *yanılma* VUK madde 369'da düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, yanılma halinin mükellefçe kanıtlanması durumunda idarece ceza kesilmeyecek ya da kesilmiş olan ceza için yargı yerlerine başvuru yapılabilecektir. Uzlaşma kurumu kapsamında da mükellefin bu yanılma hali bir başvuru sebebi olarak

¹³ VUK madde 359 kapsamındaki cezalar bakımından uzlaşmanın mümkün olması gerektiği yönündeki görüş için bkz., Karakoç, 2010: 18.

hüküm altına alınmıştır. Ancak, uzlaşma kurumuna ilişkin yapılan son değişiklik ile vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılmış olmasıyla birlikte yanılma halinin uzlaşmaya başvuru şartı olarak varlığını koruması eleştirilmeye muhtaçtır. Şöyle ki, VUK'un 369. maddesinde yer alan yanılma ve görüş değişikliğine ilişkin düzenleme, bu hallerin varlığı halinde vergi cezasının kesilmeyeceğini hüküm altına almaktadır. Vergi cezasını kaldırıcı etkiye sahip olan bu hüküm, uzlaşma kurumu kapsamında yalnızca cezalar bakımından değil, vergi aslı bakımından da etki yaratacak bir husus olarak VUK ek madde 1 hükmünde yer almaktaydı. Böylelikle, yanılma ve görüş değişikliği hallerinde 369. madde bağlamında idareye yapacağı başvuru ile cezalardan kurtulma imkânına sahip olan mükellef, aynı gerekçe ile uzlaşma kurumuna yapacağı başvuru ile vergi aslını da uzlaşma görüşmesine konu edebilmekteydi (Candan, 2006: 290). Ancak 7524 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması sonucu uzlaşma yalnızca cezalar bakımından sonuç doğuracak bir kurum haline gelmiştir. Yanılma ve görüş değişikliği hallerinde ceza kesilmeyeceğinin kanun maddesinde mevcut olduğu gözetildiğinde, mükellefin idareye yapacağı başvuru ile zaten cezanın ortadan kaldırılması mümkündür.

Uzlaşmanın yanılma sebebiyle yapılması durumunda, ilk olarak vergi idaresinin uzlaşma görüşmelerinde vergi ziyai cezasını VUK madde 369 hükmünü de dikkate alarak kaldırması gerektiği akla gelebilir. Ancak uzlaşma komisyonun vergi cezalarında uzlaşabileceği en çok tutar konusundaki yetkisi, Uzlaşma Yönetmeliği madde 5 hükmüne göre Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenerek sınırlandırılmıştır. Bakanlığın, yanılma gerekçesi ile uzlaşmaya başvurulması durumunda, uzlaşma komisyonunun vergi cezasının tamamını kaldırarak uzlaşmaya varabileceği yönünde yetkiye sahip olduğunu VUK madde 5 hükmüne göre Genel Tebliğ ile yürürlüğe koyması gerekmektedir. Aksi durumda, uzlaşma komisyonunun Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetki verilmeden yanılma sebebiyle vergi ziyai cezasını kaldırması tartışmalı hale gelecektir. Bu bağlamda, Bakanlık tarafından yanılmaya bağlı uzlaşma başvurularında uzlaşma komisyonunun vergi ziyai cezasını tamamen kaldırabileceği hususunda bir Genel Tebliğ düzenlemesi yapılmadığı müddetçe, sadece belirli oranda indirim ile ödenmesi gereken bir vergi ziyai cezası söz konusu olacaktır. Bu durumda kanun hükmü gereği hakkında ceza kesilmemesi gereken mükellef, uzlaşma sonucunda ceza ödemek durumunda kalacaktır. Dolayısıyla, komisyonun uzlaşabileceği tutara ilişkin bir düzenleme yapılmasının, aksi halde yanılma halinin uzlaşma sebepleri arasından kaldırılmasının isabetli olacağı kanaatindeyiz.

2.5.4. Vergi Hatası

VUK'ta hüküm altına alınan *hata* hallerinin veya bunlar dışında başka bir *maddî hatanın* mevcut olması durumu da uzlaşmaya başvuru nedeni olarak kabul edilmektedir. Hükümde yer alan maddî hata, VUK madde 116, 117 ve 118'de düzenlenen hesap ve vergilendirme hataları dışında kalan ancak vergi miktarında mükellef aleyhine ortaya çıkan hatalardır (Candan, 2006: 292,293). Hata düzeltme kurumunun var olmasına

rağmen ayrıca uzlaşma kapısının açık bırakılmasının sebebi, uzlaşmada karşılıklı görüşme ve tartışma imkânının hatayı ortaya koymada daha kolaylık sağladığı düşüncesidir (Candan, 2006: 291; Candan, 2022: 1012; Küçükaya, 2008: 155,156; Nas, 2008: 81,82; Demirbaş Aksüt, 2021: 242).

2.5.5. Yargı Kararları ile İdare Arasında Görüş Ayrılığı

VUK'ta yer alan bir başka uzlaşmaya başvuru şartı da *yargı kararları ile idare arasında görüş ayrılığının* mevcut olmasıdır. Bu düzenleme uyarınca, uzlaşma talebinde bulunabilmek için idarenin genel tebliğ, sirküler, genelge ya da özelgelerde görüş bildirmiş olması, yargı kararlarının ise kesinleşmiş olması gerekmektedir (Demirbaş Aksüt, 2021: 244). Bu anlamda kesinleşmemiş yargı kararları ile Hazine ve Maliye Bakanlığı dışındaki diğer bakanlıkların görüşleri uzlaşmaya başvuru sebebi olarak değerlendirilmemektedir (Candan, 2006: 294; Demirbaş Aksüt & Gök, 2016: 100,101; Karataş Durmuş, 2018: 144).

2.6. Uzlaşmanın Sonuçları

2.6.1. Genel Olarak

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma konusu uyuşmazlık bakımından uzlaşmanın sağlanması, sağlanamaması veya görüşmelerin yapılamamış olması farklı sonuçlara bağlanmıştır. O halde uzlaşmanın vaki olması, vaki olmaması veya temin edilmemesi bakımından sonuçların ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.6.2. Uzlaşmanın Vaki Olması

Uzlaşmanın vaki olması durumunda kesin olmak üzere uzlaşma tutanağı düzenlenerek, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir. Mükellef uzlaşılan miktar ve tutanakta belirtilen hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz (VUK ek md. 6/2).

Mükellef ya da ceza muhatabı uzlaşma talebi ile birlikte uzlaşma talep ettiği ceza için eğer dava da açmışsa, uzlaşmanın vaki olması sonucunda vergi mahkemesince, dava konusuz kalacak ve yargılama sona erdirilecektir. Bu husus VUK ek madde 7/2 hükmü ile birlikte Uzlaşma Yönetmeliği madde 13/3'te de "*Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması*¹⁴ sağlanır" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

¹⁴ Mahkemece verilecek kararın türünü belirleyen bu ibareye bir idari düzenlemede yer verilmesine ilişkin eleştiri için bkz. Candan, 2022: 1074.

Ancak uzlaşma görüşmeleri sonuçlandırılmadan davanın karara bağlanması durumunda verilen kararın hükümsüz sayılması gerektiği¹⁵ öngörülmüştür¹⁶.

Uzlaşmanın vaki olmasının bir diğer sonucu ise cezalarda indirim kurumuna ilişkindir. Son değişiklik öncesinde, VUK'un 376. maddesinde mükellefin kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda uzlaşılan ceza miktarında uzlaşma sonrası kalan tutar üzerinden %25 indirim yapılacağı düzenlenmekteydi. Yapılan değişiklik ile söz konusu hüküm kaldırılmıştır. Dolayısıyla, uzlaşılan miktarlar yönünden cezalarda indirim kurumunun uygulanması artık mümkün değildir. VUK'ta uzlaşılan cezalar hakkında başkaca bir indirim uygulanmayacağı da ayrıca hüküm altına alınmış (VUK ek md. 9/1), böylece uzlaşma ile cezalarda indirim kurumuna ilişkin hükümler uyumlaştırılmıştır.

2.6.3. Uzlaşmanın Vaki Olmaması veya Temin Edilememesi

Uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilmemesi durumunda farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilmemesi durumunda mükellef yeniden uzlaşma talebinde bulunamayacaktır (VUK ek md. 1). Ancak uzlaşmanın temin edilememiş sayılması şeklinde düzenlenen tutanağın, komisyon tarafından alınan tek taraflı kesin ve yürütülebilir bir idarî karar olması nedeniyle, bu karara karşı dava açılabilir (Karakoç, 2019: 255; Karakoç, 2021: 99; Nas, 2008: 169; Karataş Durmuş, 2018: 169). Mahkemece bu kararın iptal edilmesi durumunda, uzlaşma talebinde bulunan mükellefe yeniden görüşmelere katılma çağrısı yapılması gerekeceğinden, talep sahibi bu çağrı neticesinde yeniden uzlaşma görüşmelerine katılabilecektir (Candan, 2022: 1064; Candan, 2006: 348).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin de ayrı bir düzenleme mevcut olup, tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde, mükelleflerin veya ceza muhatabı olanların cezanın kesilmesinden sonra artık tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamayacakları hüküm altına alınmıştır (VUK ek md. 11).

Dava açma veya uzlaşma talebinde bulunma bakımından seçimlik hakka sahip olan mükellefin, uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilmemesi¹⁷ sonucunda dava açma hakkı olumsuz etkilenmemektedir. VUK'ta süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellefin uzlaşmanın vaki olmaması durumunda dava açma yoluna gidebileceği düzenlenmiştir (VUK ek md. 7/1). Hükümde uzlaşmanın vaki olmaması bir dava şartı olarak düzenlenmiştir (Kumrulu, 1989: 24). Tutanağın ilgiliye tebliği ile dava açma

¹⁵ VUK madde 7/2 "*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.*"

¹⁶ Danıştay 3. Dairesi'nin 25.05.1984 tarihli ve 1983/4393 E. 1984/1870 K. sayılı Kararı; Candan, 2022: 1073.

¹⁷ Vergi ödevlisinin toplantı çağrısına uymaması, tutanağı imzalamaktan imtina etmesi veya tutanağı ihtirazî kayıt ile imzalamak istemesi uzlaşmanın temin edilmemesi olarak görülmektedir, Karakoç, 2021: 122.

süresinin başlangıcı ve bitiş tarihinin belirlenmesi amaçlanmaktadır (Karakoç, 2021: 123).

VUK ek madde 7'ye bakıldığında, aslında maddede uzlaşmanın temin edilememesi halinde dava açılıp açılmayacağı ve de 4. fıkrasında tanınan ek dava açma hakkından yararlanıp yararlanılamayacağı hususlarında bir açıklama yer almamaktadır. Ancak Danıştay bir kararında, uzlaşmanın vaki olmadığı hallerde dava açılabilirliğinin belirtilmiş olmasının, uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda dava açma imkânının bulunmadığı şeklinde yorumlanamayacağı, yönünde içtihat oluşturmuştur¹⁸. Danıştay başka bir kararında da, uzlaşmanın vaki olmaması ile temin edilememesi arasında dava açma hususunda bir farkın bulunmadığını ifade etmiştir¹⁹. Aksi durumunun kabulü hak arama özgürlüğüne aykırılık teşkil edecektir (Demirbaş Aksüt, 2021: 331). Vergi ödevlisinin dava açma hakkı sonraki bölümde mahkemeye erişim hakkı bağlamında değerlendirilmiştir.

Mükellef uzlaşma görüşmeleri sonucunda tutanağı imzalamayarak üzerinde uzlaşmadığı cezalar bakımından cezalarda indirim hakkını kullanabilecektir. Uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi durumunda, uzlaşma talebinde bulunan mükellefin, cezalarda indirim kurumundan yararlanabileceğine ilişkin VUK'ta ve uzlaşma yönetmeliğinde bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak öğretide 15 günlük ek dava açma süresi içerisinde, uzlaşma konusu olaya ilişkin cezalarda indirim kurumuna başvuru yapılabileceği kabul edilmektedir²⁰ (Kaneti vd., 2022: 466; Aliefendioğlu, 1978: 14; Özbalcı, 2012: 996; Demirbaş Aksüt, 2021: 335). Danıştay da öğretideki bu görüşe iştirak etmektedir²¹.

3. Uzlaşma Kurumunun Temel İlkeler Bağlamında Değerlendirilmesi

3.1. Genel Olarak

Uzlaşma kurumu anayasal ilkeler ile ilişkili olup, bu bölümde kurum, vergide (Anayasa md. 73/3) ve cezalarda (Anayasa md. 38) kanunilik ilkesi, verimlilik, adalet ve malî güce göre vergilendirme (Anayasa md. 73/1-2) ilkeleri ile mahkemeye erişim hakkı (Anayasa md. 36) bağlamında değerlendirilmiştir.

¹⁸ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 23.10.1986 tarihli ve 1986/2 E., 1986/2 K. sayılı kararı için bkz. Danıştay İçtihat Bilgi Bankası.

¹⁹ Danıştay 3. Dairesi'nin 29.01.2003 tarihli ve 2000/3173 E., 2003/607 K. sayılı kararı için bkz. Lexpera İçtihat Bilgi Bankası.

²⁰ VUK ek madde 7'de, 15 günlük sürenin cezalarda indirim için de geçerli olacağına ilişkin hüküm bulunmadığından ve madde 376'da cezalarda indirimden faydalanmak için öngörülen sürenin ihbarnamenin tebliğinde itibaren 30 gün olması dolayısıyla, 15 günlük ek sürede cezalarda indirime başvurulmasının mümkün olmadığı yönündeki görüş için bkz., Candan, 2022; 968.

²¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 21.02.1994 tarihli ve 1992/2367 E., 1994/904 K. sayılı kararı için bkz. Candan, 2006: 354.

3.2. Vergi Cezalarında Uzlaşma ve Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi vergiler bakımından Anayasa madde 73/3'te hüküm altına alınmış olup, söz konusu düzenlemede vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin ancak kanun ile konulup, değiştirilip veya kaldırılacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda, son yasal düzenleme ile vergi aslının uzlaşma uygulamasının kapsamından çıkarılmış olması dikkate alındığı zaman uzlaşmada, ilkeye ilişkin tartışmanın vergi aslı bakımından ortadan kalktığını söyleyebiliriz. Vergi aslı bakımından idarenin takdir yetkisi söz konusu değişiklik ile son bulmuşken, uzlaşma kapsamına giren cezalar bakımından takdir yetkisi halen oldukça geniştir (Gerçek, 2010: 36; Ayrangöl & Kır, 2024: 62). Bu bağlamda kanunilik ilkesi tartışılır durumdadır²².

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi, aynı zamanda suçta ve cezada kanunilik olarak isimlendirilmektedir ve Anayasa'nın 38. maddesinde teminat altına alınmaktadır. Kanunilik ilkesinin amacı, cezalandırma yetkisinin keyfiliğe neden olacak şekilde geniş uygulanmasının önüne geçmektir. Söz konusu ilke, kişiye devletin tekelinde bulunan cezalandırma yetkisine karşı güvence sağlamaktadır (Koca & Üzülmöz, 2017: 55; Karakoç, 2013: 1275). Kanunilik ilkesi var olmasaydı ve gerçekten suç ve cezaların belirlenmesi idarenin takdirine bırakılsaydı, subjektif ve aynı zamanda haksız ve bölgesel olarak farklılık arz eden uygulamalar ortaya çıkacaktı ve bu durum kişi güvenliğine zarar verecekti (Güneş, 2014: 9). Zira Anayasa tarafından yürütme organına ve alt birimlerine her ne sebeple olursa olsun suç ihdas etme veya bir fiili suç olmaktan çıkarma yetkisi verilmiş değildir (Hafızoğulları & Özen, 2022: 21; Özbek vd., 2020: 75,76; Koca & Üzülmöz, 2017: 68,69; Karakoç, 2019: 79,80; Kaşıkçı & Rençber, 2025: 169).

Uzlaşma kapsamında cezaların kanuniliği ilkesi ele alındığında, cezanın sebebi ya da niteliğine ilişkin bir değerlendirme yapılmaksızın yalnızca ceza miktarı üzerinden bir anlaşma sağlandığı görülmektedir. Bu durum vergi ceza sistemini işlevsiz hale getirmekte ve cezalandırmada eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Aynı zamanda anayasal ilkelere aykırılık teşkil ettiğinden hukuk devleti anlayışını da zedelediği belirtilmektedir (Erdem, 2005: 87). Zira vergi kabahati olarak tespit edilen bir eyleme istinaden verilen cezayı vergi idaresinin indirmesinin, suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği üzerinde durulmaktadır (Küçükçaya, 2008: 107; Yılmaz, 2009: 339; Karataş Durmuş, 2018: 236,237). Zira kanunilik ilkesinin kanun koyucuya yüklediği sonuçlardan biri de belirlilik ilkesidir. İlke, suç ve cezalara ilişkin hükümlerde yer alan unsurların açık ve öngörülebilir şekilde düzenlenmesini temin etmektedir (Candan, 2022: 31; Baytaz, 2018: 73). Bu bağlamda uzlaşma kurumunda kanunilik ilkesi bakımından önemli bir sorun, kanunda idarenin yapacağı indirime ilişkin bir oranın belirlenmemiş olmasıdır. Cezalarda indirim kurumunda indirime ilişkin oranın kanunla belirlenmiş olmasına karşın uzlaşma kurumunda indirim oranının dahi belirlenmeden

²² Uzlaşmada cezaların kanuniliği bakımından tartışmalara ilişkin bkz., Karakoç, 2019: 236,237; Karakoç, 2021: 93-95; Küçükçaya, 2008: 106,107; Erdem, 2005: 88,98; Yılmaz, 2009: 338-340; Karataş Durmuş: 236,237; Demirbaş Aksüt, 2021: 91-94.

idareye geniş takdir yetkisi verilmiş olması da kanunilik ilkesi bakımından sorun teşkil etmektedir (Gerçek, 2010: 36; Oktar & Taşkın, 2024: 10).

Bu bağlamda, vergi aslına ilişkin kesilen cezaların uzlaşma kapsamında neredeyse tamamına yakınının silinmesi şeklinde otomatik bir uygulamaya dönüşmesi hukukun genel prensipleriyle de bağdaşmamaktadır (Demirbaş Aksüt, 2021: 93). Zira cezanın temelinde yatan düşüncelerden biri de ıslah ile hukuka aykırı eylemlerin tekrarlanmasını önlemektir. Uzlaşmanın kabul edilmesinin temelinde, yargıya başvurulmaksızın tarafların kendi istek ve iradeleri doğrultusunda kolay, hızlı ve masrafsız bir şekilde uyuşmazlığın çözümünü amaçlayan ve bu noktada vergiden beklenen toplumsal faydaya hizmet eden bir kurum olması yatmaktadır (Candan, 2022: 982). Uzlaşmadan beklenen bu menfaat ile diğer yandan cezalar ile sağlanmak istenen menfaat arasında bir denge kurulması gerekmektedir. İdarenin hızlı, kolay ve masrafsız bir şekilde kamu alacağını tahsil etme arzusu, cezadan beklenen toplumsal faydanın önüne geçmemelidir.

3.3. Uzlaşma Bağlamında Vergilemede Verimlilik, Vergilendirmede Adalet ve Malî Güce Göre Vergilendirme Arasındaki İlişki

Uzlaşma kurumu hem uygulanması hem de sonuçları bakımından birçok temel ilke ile ilişkilidir. Uzlaşma kurumu, vergilemede verimlilik bakımından olumlu sonuç doğururken (Candan, 2006: 259; Yılmaz, 2009: 326), vergilendirmede adalet ve malî güce vergilendirme ilkesi açısından ihlâl sonucunu ortaya çıkarmaktadır (Güneş, 2014: 204-206; Başaran Yavaşlar, 2008: 332; Küçükkaya, 2008: 107; Yılmaz, 2009: 345).

Vergilemede verimlilik, verginin tahsilatı için harcanan tutarlar da göz önünde bulundurulduğu zaman, vergi hasılatının mümkün olduğunca en üst seviyeye yükseltilmesini sağlamaktadır (Cansız, 2014: 38). İlkenin amacı, mümkün olduğu kadar çok gelir sağlanmasıdır (Öztürk, 2012: 7,8). Bahse konu ilke gereğince, kanun koyucu uzlaşma kurumu aracılığıyla, olması gerekenden az fakat zamanında toplanan vergiyi, geç ama olması gereken kadar toplanan vergiye tercih etmektedir (Candan, 2022: 981; Yılmaz, 2009: 321). Bu şekilde mükellef ile uzlaşan vergi idaresi, olması gerekenden daha az tahsil edilecek vergiler ile uzlaşmadan geç tahsil edeceği vergilere göre daha avantajlı durumda olmaktadır. Bu anlamda, uzlaşma ile verimlilik ilkesinin uyumlu olduğu söylenebilir (Candan, 2006: 259; Candan, 2022: 981; Yılmaz, 2009: 326).

Uzlaşmanın ilişkili olduğu ilkelerden birisi de vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkeleridir. Eşitlik ilkesi, vergi adaletinin sağlanması bakımından tamamlayıcı bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır (Karataş Durmuş, 2018: 229). Anayasa'nın 10. maddesinde hüküm altına alınan eşitlik ilkesi, hiçbir ayırım yapılmaksızın herkesin kanun önünde eşit olduğunu ifade etmektedir. Eşitlik ilkesi Anayasa'nın 73. maddesi ile birlikte değerlendirildiği zaman eşit durumda olmak, vergi hukuku açısından aynı malî güce sahip olmak şeklinde anlaşılmalıdır (Demirbaş Aksüt, 2021: 95). Bu bağlamda, eşitlik ilkesi ile malî güce göre vergilendirme ilkeleri vergi hukuku bakımından birbiriyle ilişkili ilkelerdir.

Eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkeleri uzlaşma kurumu bağlamında değerlendirildiğinde, vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması vergiler bakımından mükellefler arasındaki eşitliğin yeniden sağlanması yönünden olumlu bir adımdır. Ancak vergi cezaları bakımından bu durum söz konusu değildir. Zira kanun önünde eşit olan iki mükelleften biri için yükümlü olduğu vergiyi doğru bir şekilde beyan edip ödemesi karşısında, diğeri için ödevlerini olması gereken şekilde yerine getirmemiş olması nedeniyle kesilen vergi cezasında indirim imkânı tanınması ve bu suretle adeta ödüllendirilmesi, eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir (Demirbaş Aksüt, 2021: 99). Diğer taraftan, mükelleflere farklı oranlarda indirim uygulanarak uzlaşılması ya da bir kısım mükellef ile uzlaşma sağlanırken diğerleri ile sağlanamamış olması da eşitlik ilkesi ve malî güce göre vergilendirme ilkelerinin ihlâli sonucunu doğurmaktadır (Güneş, 2014: 204-206; Başaran Yavaşlar, 2008: 332; Küçükkaya, 2008: 107; Ayrangöl & Elmalı, 2025: 622).

3.4. Uzlaşma ve Mahkemeye Erişim Hakkı

3.4.1. Genel Olarak

Uzlaşma kurumu bağlamında dava ve şikâyet hakkına ilişkin önemli bir sınırlandırma öngörülmüştür. Uzlaşma kurumu ile üzerinde anlaşma sağlanan bir hukukî uyuşmazlığın yeniden canlandırılmaması amacıyla dava ve şikâyetler bakımından bir sınırlandırma öngörülmüş olup, bu husus mahkemeye erişim hakkı açısından irdelenmektedir (Başaran Yavaşlar, 2008: 329,330; Demirbaş Aksüt, 2021: 101-104).

3.4.2. Mahkemeye Erişim Hakkı

Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen hak arama özgürlüğünün önemli bir bileşeni olan mahkemeye erişim hakkı, kişilerin muhtemel hak ihlâllerine karşı korunması ve bunların giderilmesi bakımından önemli bir yer tutmaktadır. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında²³; "Hak arama özgürlüğünün temel unsurlarından biri mahkemeye erişim hakkıdır. Mahkemeye erişim hakkı, hukuki bir uyuşmazlığın bu konuda karar verme yetkisine sâhip bir mahkeme önüne götürülmesi hakkını da kapsar. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkının tanınması hak arama özgürlüğünün ön koşulunu oluşturur" demek suretiyle, mahkemeye erişim hakkı bağlamında dava hakkını kullanabilmenin önemine değinmiştir.

²³ Anayasa Mahkemesi'nin 01.06.2022 tarihli ve 2022/10 E., 2022/72 K. sayılı kararı için bkz. Lexpera İçtihat Bilgi Bankası.

Hak arama özgürlüğü, kişilere mahkemeye erişim hakkı tanımakla birlikte diğer hakların korunmasının da bir temel aracıdır (Kaşıkçı, 2017: 542). Diğer hak ve özgürlükler gibi mahkemeye erişim hakkı da mutlak olmayıp zaman zaman hakka ilişkin bazı sınırlandırmalar getirilebilmektedir. Ancak bu sınırlandırmalar hakkın özüne dokunmamalı ve hakkı kullanmayı imkânsız kılacak şekilde geniş yorumlanmamalıdır.

Söz konusu hakla ilişkili olan bir diğer anayasal düzenleme de Anayasa'nın 125. maddesinde hüküm altına alınan "Yargı Yolu" başlıklı hükmüdür. Hükmün 1. fıkrasında "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." denilmek suretiyle idarenin etkin bir yargısal denetim yoluna tâbi olması temin edilmiştir. Anayasa'da güvence altına alınan mahkemeye erişim hakkı ve idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi tabiliği, uzlaşma tutanağına karşı dava açılmaması kuralı bağlamında aşağıda değerlendirilmiştir.

3.4.3. Uzlaşma Tutanağının Kesinliği Karşısında Mahkemeye Erişim Hakkı

Uzlaşma komisyonlarınca düzenlenen tutanaklar kesindir, tutanakta yer alan hususlara ilişkin dava açılmamakta ve şikâyette bulunulamamaktadır (VUK ek md. 6). Uzlaşma tutanağı taraflarca imzalanmakla tekemmül etmiş olup, hukuken geçerli kabul edilebilmesi için başka bir merciinin onayına ihtiyaç yoktur. Bu durum uzlaşma tutanağının biçimsel kesinliğini yansıtmaktadır. Biçimsel kesinlik kazanan tutanak vergi dairesi ve mükellefler bakımından bağlayıcı hale gelmektedir (Candan, 2006: 342). Söz konusu hükümde, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlara ilişkin dava ve şikâyet yoluna başvurulması engellenmiş olup²⁴, kanunun lafzından söz konusu kesinliğin uzlaşmanın vaki olması durumunda geçerli olacağı anlaşılmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmadığı ya da temin edilmediği hallerde dava yoluna gidilebilecektir.

Kanun koyucunun uzlaşma tutanağının kesin olduğu yönündeki hükmünden aslında VUK ek madde 6/2'de de belirtildiği üzere, tutanakta belirtilen hususlara ilişkin dava açılmaması anlaşılmaktadır. Gerçekten de kanun koyucunun amacı, tutanakta uzlaşılan miktar ve hususlar yönünden yeniden uyuşmazlık çıkmasını engellemektir. Ancak uzlaşma tutanağının kesinliğinin uzlaşılan miktar ve tutanaktaki hususlara karşı itiraz edilmemesi anlamına geldiği, tutanakta yer almayan hukuka aykırı durumlar bakımından dava hakkının mevcut olduğu kabul edilmelidir. Bu bağlamda uzlaşma tutanağında yer almayan vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar mahkemeye erişim hakkı çerçevesinde aşağıda ayrı bir başlıkta değerlendirilmiştir.

Mahkemeye erişim hakkı ile bağlantılı olarak Anayasa'nın 40. maddesi de konu bakımından önem arz etmektedir. Maddenin ilk fıkrasında hak ihlallerine karşı yetkili makama başvuru hakkı teminat altına alınırken; ikinci fıkrasında da devlete bir yükümlülük getirilerek, kişilerin idarî işlemlere karşı hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağı ve sürelerinin belirtilmesi zorunlu kılınmıştır (Anayasa md. 40/1-2). Söz

²⁴ Dava yoluna gidilemeyeceğine ilişkin bir başka düzenleme de mülga ek madde 7/3'te hüküm altına alınmıştı. Söz konusu hüküm 28.07.2024 tarihli düzenleme ile yürürlükten kaldırılmıştır.

konusu hüküm, idareye, kişilerin yasal haklarının hatırlatılması ve aydınlatılmasına ilişkin bir anayasal yükümlülük getirmektedir. Bunun bir yansıması da vergi hukuku bakımından VUK madde 35'te görülmektedir. Kanun koyucu ihbarname ile mükellefe dava açma süresi ve şeklinin bildirilmesi gerektiği hususunu hüküm altına almıştır (VUK md. 35).

Bu bağlamda, uzlaşmanın vaki olması durumunda tutanağın kesinliği, mahkemeye erişim hakkının sınırlandırılmasına ilişkin olarak idarenin bu konuda mükellefi bilgilendirme yükümlülüğü kapsamında da değerlendirilmelidir. Mükellefe seçimlik olmak üzere uzlaşma ve dava hakkı tanınmış olup, uzlaşmanın vaki olması durumunda dava ve şikâyete ilişkin bir sınırlandırma getirilmiştir. Mahkemeye erişim hakkının mutlak bir hak olmadığı, anayasal çerçeve kapsamında sınırlandırılabilirdiğinden yukarıda bahsedilmişti. Bu bağlamda kanun koyucunun uyuşmazlığı yeniden canlandırmamak üzere tutanağa kesin olmak üzere sonuçlar yüklemiş olması meşru amaç olarak kabul edilebilir. Zira Anayasa Mahkemesi de 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu²⁵ (CMK) madde 253/19'da yer alan "Uzlaşmanın sağlanması halinde, soruşturma konusu suç nedeniyle tazminat davası açılmaz" hükmüne ilişkin yapmış olduğu incelemede,²⁶ bu hususu "(...) uyuşmazlığın alternatif uyuşmazlık çözüm yoluyla ortadan kaldırılması ve bu suretle yargının iş yükünün hafifletilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralla mahkemeye erişim hakkına getirilen sınırlamanın Anayasa'nın devlete yüklediği ödevler bağlamında meşru bir amacının bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır." şeklinde ifade etmiştir.

Ancak meşru bir amacın tek başına varlığı, hakkın sınırlandırılması bakımından yeterli değildir. Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında, mahkemeye erişim hakkı bağlamında getirilen sınırlandırmaların Anayasa madde 13'e aykırı olmaması gerektiğini ifade ederken, kanunilik ölçütü bakımından sadece şekli bir kanunun yeterli olmadığını, aynı zamandan kanun hükmünün keyfilığe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olması gerektiğini belirtmektedir.

Söz konusu kararda atıf yapılan önemli bir düzenleme bulunmaktadır. Bu ise, CMK madde 253/5.fıkarda yer alan "Uzlaşma teklifinde bulunulması halinde, kişiye uzlaşmanın mahiyeti ve uzlaşmayı kabul veya reddetmesinin hukukî sonuçları anlatılır." şeklindeki düzenlemedir. Anayasa Mahkemesi kararında, bu hükmün ilgililere, tazminat davası açamayacaklarının bilincinde olarak uzlaşma sağlamaları gerektiği yönünde mahkemeye erişim hakkının sınırlandırılması karşısında önemli bir güvence sağladığı ifade edilmiştir. Bu itibarla, mahkemeye erişim hakkının meşru amaç doğrultusunda kanunla sınırlandırılabilirdiği kabul edilmekle birlikte, bu sınırlandırmanın getirebileceği muhtemel hak ihlâllerine karşı gerekli kanunî güvencelerin sağlanması gerektiği unutulmamalıdır. Bu bağlamda CMK'da yer alan güvenceye benzer bir düzenlemenin VUK'ta da yer alması gerektiği, kanaatindeyiz. Zira seçimlik hakkını kullanarak uzlaşma kurumundan faydalanmak isteyen mükelleflerin, uzlaşmanın hüküm ve sonuçları

²⁵ RG. 17.12.2004 – 25673.

²⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 26.07.2023 tarihli ve 2023/43 E. 2023/141 K. sayılı kararı için bkz. Lexpera İçtihat Bilgi Bankası.

hususunda kanunî bir yükümlülük doğrultusunda aydınlatılması ve bu sonuçları bilerek uzlaşma sağlanması mükellef hakları bakımından isabetli olacaktır.

3.4.4. Vergi Aslı Bağlamında Mahkemeye Erişim Hakkı ve Cezalara Etkisi

28.07.2024 tarihli düzenleme ile vergi aslı uzlaşma kapsamında çıkarılmış olsa da cezalara ilişkin hükümler halen yürürlüktedir. O halde uzlaşılan cezalar bakımından dava ve şikâyet yolunun kapalı olduğuna ilişkin düzenleme etkinliğini sürdürmektedir. Ancak uygulamada vergi aslı bakımından birtakım sorunlar ortaya çıkabilecektir.

Öncelikle vergi cezasına ilişkin uzlaşmaya başvuran ve uzlaşan/uzlaşmayan mükellefin vergi aslı için dava hakkının mevcut olup olmadığı sorusu gündeme gelmektedir. Yukarıda değinildiği üzere, vergi mahkemesinde tarhiyata karşı dava açmak için öngörülen süre ile uzlaşma talebinde bulunma süresi aynıdır. Mükellef bu süre zarfında doğrudan dava açabileceği gibi uzlaşmaya başvuru yapıp uzlaşmanın vaki olmaması durumunda da dava yoluna gidebilir. Hatta dava açtıktan sonra uzlaşma başvurusu yapabileceği, davanın uzlaşma başvurusunun akıbetine göre şekillenmesi gerektiği de hüküm altına alınmıştır (VUK ek md. 7/4). Kanun koyucu söz konusu hüküm ile dava açma hakkına ilişkin bir sınırlandırma getirmemiş, sadece bu davanın uzlaşma başvurusunun sonucuna göre değerlendirilmesi gerektiğine işaret etmiştir.

Bir diğer husus ise, vergi aslının uzlaşma kapsamında çıkarılması ile birlikte mükellefin vergi aslına karşı dava açma hakkına ilişkin kanunda yeni bir sınırlama getirilmemiş olmasıdır. Zira değişiklik öncesinde VUK ek madde 7/3'te düzenlenen vergi veya cezadan birinde uzlaşılması durumunda diğerine ilişkin dava açılmayacağına ilişkin hüküm yürürlükten kaldırılmıştır ve bunun yerine de yeni bir düzenleme getirilmemiştir. Bununla birlikte, VUK madde 7/2'de²⁷ 28.07.2024 tarihinde yapılan değişiklik öncesinde “vergi veya ceza” ibaresi yer almaktaydı. Değişiklik ile birlikte “vergi” ibaresi kaldırılmış ve uzlaşılan cezalar için açılan davalarının incelenemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle vergiler için açılan davalar bu hüküm kapsamında değerlendirilmeyecektir. Söz konusu kanun hükümleri değişiklik sonrası son halleriyle değerlendirildiğinde, asıl olanın mahkemeye erişim hakkının kullanılması olduğu; hakkın ancak kanunla sınırlandırılabilmesi; kanunda bunu sınırlandıran bir hükmün mevcut olmadığı; aksine değişiklik öncesi sınırlama içeren hükmün kaldırılmış olduğu hususları göz önünde bulundurulduğunda vergi aslına ilişkin dava yolunu kapatan bir durumun mevcut olmadığı görülmektedir.

Vergi cezasına ilişkin uzlaşmaya başvuru yapılmasına ya da uzlaşma sağlanmasına rağmen, vergi aslına ilişkin dava yoluna gidilmesinin, uzlaşmadan beklenen menfaati ortadan kaldıran ve uyuşmazlığı yeniden canlandıran bir durum olarak uzlaşma felsefesine aykırı olacağı ileri sürülebilir. Ancak temel hak ve özgürlüklerin sadece kanun

²⁷ VUK ek md. 7/2 : “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.”

ile sınırlandırılabilmesi kuralı (Anayasa md. 13) gereğince, vergi aslına ilişkin dava yolunu kapatan bir kanun hükmünün bulunmadığı gerekçesi ile vergi cezası için uzlaşma başvurusunda bulunulsa ve hatta uzlaşılsa bile vergi aslına ilişkin dava açılmasının mümkün olduğu sonucuna varılması gerektiği açıktır (Yiğit, 2025: 13,14).

Bu bağlamda, vergi cezasına ilişkin uzlaşmanın sağlanması ile uzlaşılan tutarı ödeyen mükellefin bu kere vergi aslı için açmış olduğu davada tarhiyatın iptaline karar verilmesi durumunda ödemiş olduğu vergi cezasının akıbetinin ne olacağı sorusu akla gelmektedir ve bu sorunun cevaplanmaya muhtaç olduğu hususunda tereddüt yoktur. Bu soru bağlamında, açıklığa kavuşturulması gereken husus ise, mükellefin ödediği vergi cezasının iade edilmesini talep edebilmesinin mümkün olup olmadığıdır (Yiğit, 2025: 14).

İlk olarak çözümlenmesi gereken husus, vergi aslı için açılan davanın vergi cezasına etkisinin ne olacağıdır. Yargı kararları, vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biri olup, yargı organlarınca vergi borcunun ya da cezasının kısmen veya tamamen kaldırılmasına karar verilmesi halinde idarî işlem geri alınacaktır²⁸ (Öncel vd., 2024: 188). Davanın kabulü ile birlikte vergi aslı, vergi cezaları ve bunlara bağlı diğer kamusal borçlar sona ermektedir (Oktar, 2018: 182; Bilici, 2024: 234; Batı, 2023: 499). O halde mükellefin vergi aslına ilişkin açmış olduğu davada, tarhiyatın iptaline karar verilirse buna bağlı vergi cezalarının da iptal edilmesi gerekmektedir (Yiğit, 2025: 14). İdarenin hukuken dayanağı olmayan bir parayı tahsil etmesi hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Vergi cezasına dayanak teşkil eden kök işlem (vergi aslı) ortadan kalkmış olacağı için vergi cezasının hukukî dayanaktan yoksun kalacağı açıktır. Zira idarî işlemin iptalinden, bu işleme bağlı olan diğer işlemler de etkilenmektedir. Hukukî dayanaktan yoksun kalan diğer işlemler için de idarenin gereğini yapması gerekmektedir (Tan & Bayazıt, 2023: 938; Ulusoy, 2023: 90).

Bu bağlamda, özellik arz eden bir husus, vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin yapılan uzlaşmanın akıbetinin ne olacağıdır. Usulsüzlük, VUK madde 351’de “Vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Usulsüzlük cezaları, vergi ziyayı kabahatlerinin aksine ziyaa uğratılan vergiye ve vergi miktarına bağlı olmaksızın ortaya çıkar (Candan, 2022: 346). Kabahati oluşturan, mükellefin kanunda düzenlenen ve uymakla yükümlü olduğu şekil ve usul kurallarına aykırı davranmasıdır (Kaşıkçı & Rençber, 2025: 828,829; Karakoç, 2019: 188). Bu bağlamda vergi aslına bağlı olmaksızın,

²⁸ İptaline karar verilen idarî işlemin kendiliğinden ortadan kalkıp kalkmayacağı yahut idarenin işlemi kaldırmak için yeni bir işlem tesis edip etmeyeceği hususu tartışmalıdır. Uler (Uler, 1970: 27, akt. Sancakdar, 2024: 340), iptal kararından sonra genel bir biçimde idarenin hareketsiz kalmasının yeterli olduğu durumlarda önceki duruma dönüşün kendiliğinden olacağını ancak her özel durumun kendi içinde değerlendirilmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Gözübüyük (Gözübüyük, 1969: 337, akt. Sancakdar, 2024: 340), Danıştay içtihatlarından hareketle eski durumun kendiliğinden geldiğini ancak bir engelin olması durumunda idarenin gerekeni yapmakla yükümlü olduğunu belirtmektedir. Sarıca (Sarıca, 1945: 103), iptal olunan kararın idarece geri alınması gerektiğini ifade etmektedir. Tan ve Beyazıt (Tan & Bayazıt, 2023: 938) ise, iptal kararının geçmişe etkili olacak şekilde idarî işlemi ortadan kaldırdığını ancak iptal kararına kadar bazı hukuksal sonuçların doğmuş olması durumunda idarenin önlemler alması gerektiğini belirtmiştir.

usul kurallarına aykırı davrandığı gerekçesi ile hakkında usulsüzlük cezası kesilen mükellefe, vergi aslının ortadan kalkması nedeniyle, her durumda usulsüzlük cezasının iade edilmesi gerektiğini söylemek mümkün değildir. Vergi aslına ilişkin görülen davada, usulsüzlük cezasıyla ilişkili olacak bir hukuka aykırılık tespit edilmiş ise, ancak bu doğrultuda mükellefin talepte bulunabilmesi söz konusu olabilecektir. Kararda usulsüzlük cezasına etki edecek bir hukuka aykırılığa değinilmemiş ve kesilen usulsüzlük cezasının vergi aslıyla da bir ilintisi mevcut değil ise, artık mükellefin iade talep edebilmesinin mümkün olmayacağı, kanaatindeyiz.

Uzlaşma ile birlikte mükellefin uyuşmazlık konusu olayı kabul ettiği yönündeki görüşlerin de değerlendirilmesi gerekmektedir (Kızılot & Kızılot, 2012: 275). Uzlaşmaya ilişkin uygulamaya bakıldığında, uzlaşmanın miktar yönünden tarafların mutabık kalması ile vuku bulduğu görülmektedir. Bir başka deyişle, uzlaşmaya konu tarhiyata bağlı cezaya ilişkin bir hukuka aykırılık tartışması yapılmamaktadır. Uzlaşmaya başvuran mükellefin niyeti temelde ödeyecek olduğu miktarda indirim elde etmek olup, bu başvuruda uzlaşmaya konu olayı kabul ettiğine ilişkin irade ortaya konulmamaktadır. Uzlaşma fiilen uygulanan haliyle mükellef ve ceza muhatapları için neredeyse tamamen ekonomik gerekçeler ile başvuru bir yol halini almıştır (Başaran Yavaşlar, 2008: 330). Bu nedenle uzlaşma başvurusunun ve görüşmelerinin, mükellefin sözde hukuka aykırı eyleminin ikrarı niteliğinde olduğunu söylemek isabetli olmayacaktır.

Sonuç olarak, vergi cezası bakımından uzlaşma talebinde bulunup uzlaşma sağlanmış olsa bile mükellefin vergi aslına ilişkin dava açma hakkı mevcut olmalıdır. Bu hak kullanıldığında mahkemece tarhiyatın hukuka aykırı olduğuna karar verilirse, artık bu karar ile birlikte uzlaşma kapsamında ödenmiş olan vergi aslına bağlı olan vergi cezalarının mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. Zira yargı kararı ile ortaya konulan hukuka aykırılığın karşısında halen vergi cezasına ilişkin düzenlenen tutanağın kesinliğinin ve üstünlüğünün kabul edilmesi hukukun genel ilkeleri ile bağdaşmayacaktır.

Son olarak belirtmek gerekir ki, vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılmış olması ile birlikte ihbarnamenin tebliği ile birlikte vergi aslına ilişkin dava açma süresi uzlaşma başvurusundan bağımsız olarak başlayacak olup, vergi aslına ilişkin tebliğden itibaren 30 gün içinde dava açılması gerekmektedir. Mükellef vergi cezası için öngörülen 15 günlük ek dava açma süresinden vergi aslı açısından faydalanamayacaktır (VUK ek md.7/4).

4. Uzlaşma Kurumunun Diğer İdarî Çözüm Yolları ile İlişkisi

4.1. Genel Olarak

Vergilendirme sürecinde uygulanacak olan idarî çözüm yollarını birbirinden ayıran önemli faktörlerden biri vergilendirmenin hangi aşamasında başvuru yapılabileceği iken, bir diğer önemli faktör de idarî çözüm yollarının hangi konuları kapsayacağıdır. Hem tarhiyat öncesinde hem de tarhiyat sonrasında uygulama alanı bulan uzlaşma kurumunda yapılan son değişiklikler, uzlaşmayı bazı idarî çözüm yolları ile

daha fazla ortaklaştırmıştır. Bu bağlamda, uzlaşma kurumunun diğer idarî çözüm yolları ile karşılaştırılması, kurumun hizmet ettiği amaç ve beklenen menfaatin sağlanması bakımından önem arz etmektedir.

4.2. Uzlaşma ile İzaha Davet Arasındaki İlişki

İzaha davet kurumu, vergi idaresinin incelemeye başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında *-tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla-* mükelleflerin izaha davet edilebilmesine (VUK md. 370/a) ilişkin bir idarî çözüm yoludur. Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu ile izaha davet kurumu tarh aşaması öncesinde uygulanmaları bakımından benzerlik göstermektedir.

İzaha davetin, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu ile ayrılan önemli noktalarından biri, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi incelemesinin başlaması ile sonuçlanmasına kadar geçen sürede mükellef tarafından bir başvuru yapılabiliyorken²⁹, izaha davette inceleme başlamadan önce sadece vergi idaresi tarafından yapılan bir davet söz konusudur. İkinci bir ayırım ise, vergi kaçakçılığına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma mümkün değilken, belli bir miktara³⁰ kadar olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin tespitler izaha davet kapsamında değerlendirilmektedir (VUK md. 370/b).

İzaha davet kurumu VUK madde 370’te düzenlenmiş olup, mükellef tarafından verilen izahın yeterli bulunmaması halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun³¹ 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartlarıyla, vergi ziyası cezasının ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 519 Sıra No’lu Genel Tebliğ’in³² “30 gün içinde Ödeme Yapılmaması” kenar başlıklı 7.2. numaralı düzenlemesinde, VUK’un 370. maddesi kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede belirtilen 30 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli cezanın %50 oranı esas alınarak ikmal edileceği ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işleminin yapılacağı belirtilmiştir. Söz konusu Genel Tebliğ’in “Uzlaşma Başvurusu” kenar başlıklı 7.3. numaralı düzenlemesinde ise, VUK’un 370. maddesinin (a) fıkrası kapsamında

²⁹ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nde vergi incelemelerinde mükellefin uzlaşma talebinde bulunmaya davet edileceği de düzenlenmektedir (md. 11/1). RG. 31.10.2011 – 28101.

³⁰ 2026 yılı için bu miktar 213 sayılı VUK madde 370/b’de 870.000TL olarak belirtilmiştir.

³¹ RG. 28.07.1953 – 8369.

³² RG. 30.07.2020 - 31202

kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, bu maddeye göre %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine süresi içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilecekleri, ancak maddenin (b) fıkrası kapsamında ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflerin, bu madde uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası için uzlaşma başvurusunda bulunamayacakları ifade edilmiştir.

Tartışılması gereken hususlardan ilki, vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması ile birlikte, birbirine benzer duruma gelen iki kurumdan biri olan tarhiyat öncesi uzlaşma sonrasında mükellefe ikinci bir idarî çözüm yolundan faydalanma hakkı kapatılmışken³³, izaha davet kurumundan faydalanan mükellefler açısından uzlaşmanın yeniden bir idarî çözüm yolu olarak önünün açık olmasıdır. Bu bağlamda, bir idarî çözüm yolu bakımından cezayı neredeyse ortadan kaldıracak bir uygulamanın önü kapatılırken, diğer idarî çözüm yolu bakımından bu uygulama sürdürülmektedir.

İdarî çözüm yollarının amacı bir uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden barışçıl bir şekilde çözüme kavuşturulmasını sağlamaktır. Ancak izaha davet kurumu sonrası ikinci bir çözüm yolu olarak tarhiyat sonrası uzlaşmanın önünü açmak, uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması amacını aşarak, adeta hukuka aykırı eylemi ödüllendirecek bir mekanizmayı gündeme getirmektedir. Zira %20 oranında kesilen vergi ziyai cezası için ihbarnamenin tebliği ile birlikte tarhiyat sonrası uzlaşma kurumuna başvuru yapan mükellef bu miktar üzerinden yaklaşık izaha davet kurumundaki oran kadar bir indirim daha alabilecektir. Bu durum hem ceza adaleti hem eşitlik ilkesi hem de malî güce göre vergilendirme ilkeleri bakımından olumsuz sonuçlar doğurabilecek niteliktedir. Kaldı ki idarî çözüm yollarının getiriliş amacından biri olan vergi uyumu bakımından da isabetli görülmemektedir. Keza vergisel yükümlülükler aykırı davranan bir mükellefi neredeyse vergi ziyai cezası ödemeyecek duruma getirebilecek bu düzenlemeler (Buyrukoğlu & Toparlak, 2018: 64), mükellef açısından bir ödüle dönüşebilecek ve cezaların caydırıcılığını olumsuz yönde etkileyebilecektir (Uzunöner, 2020: 90,91).

Bir diğer değerlendirilmesi gereken husus ise, izaha davet sonucu hakkında vergi ziyai cezası kesilen mükellefin, tarhiyat sonrası uzlaşma kurumuna başvurusuna ilişkin Genel Tebliğ'de yer alan hükümdür. Genel tebliğler, vergi kanunlarının uygulanması konusunda çıkarılan, kanunların açıklanması ile yorumlanmasına ilişkin olan genel nitelikteki direktiflerdir (Kaneti, 2022: 36,37; Karakoç, 2024: 97; Şenyüz vd., 2025: 43). VUK'un idarî çözüm yollarına ilişkin hükümleri değerlendirildiğinde, bu çözüm yolları bakımından hangi kuruma hangi şartlar altında başvuru yapılabileceği ya da yapılamayacağı kanunla açık bir şekilde düzenlenmişken, Genel Tebliğ'in açıklama görevinden öteye gidilerek, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin hüküm içermesi verginin kanuniliği ilkesi bakımından aykırılığa işaret etmektedir (Alp, 2023: 9).

³³ 7524 Sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında cezalarda indirim kurumuna ilişkin değişiklik yapılmış olup, uzlaşılan miktarlar bakımından %25 ceza indirimini öngören düzenleme kaldırılmıştır.

4.3. Uzlaşma ile Cezalarda İndirim Arasındaki İlişki

4.3.1. Genel Olarak

Cezalarda indirim, bazı şartların gerçekleştirilmesi halinde, vergi cezalarının kısmen sona ermesi sonucunu doğurmak suretiyle vergi cezasına ilişkin uyuşmazlıkları önlemeyi amaçlayan vergi hukukuna özgü bir idarî çözüm yoludur (Karakoç, 2014: 3641,3656). İdarî çözüm yolları arasında yer alan bir diğer kurum olan uzlaşma ile cezalarda indirim kurumu, vergi hukukunun birçok benzerliğe sahip olan iki kurumu olarak karşımıza çıkmaktadır. İki kurum arasındaki en temel farklılığı vergi aslının uzlaşma kapsamında olmasına rağmen, cezalarda indirim kurumunun sadece vergi cezalarını konu alması oluşturmaktaydı. Uzlaşma kurumuna ilişkin 7524 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle birlikte vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmış olup, uzlaşma kurumunun kapsamı daraltılmıştır. Bu değişiklik, uzlaşma ve cezalarda indirim kurumlarını birbirlerine daha da yaklaştırmıştır.

Bu iki kuruma ilişkin mevcut farklılıklara bakıldığında, temelde kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar hakkındaki uygulamalar karşımıza çıkmaktadır. Bir diğer fark ise, cezalarda indirim kurumundan faydalanabilmek için bir tarhiyat işleminin mevcut olması şart iken, uzlaşmanın tarhiyat öncesi cezalar bakımından da söz konusu olabilmesi mümkündür. Kurumlar arasındaki diğer fark da, uzlaşma kurumunda indirim bakımından bir oran mevcut olmamakla birlikte, cezalarda indirim bakımından kanunla belirli bir indirim oranı öngörülmüştür (Karakoç, 2014: 3729-3731). Söz konusu farklar dışında her iki kurum da aynı amaca hizmet etmekte ve uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden idarî aşamada çözülmesini amaçlamaktadır.

Cezalarda indirim kurumu ile uzlaşmanın benzer kurumlar olduğu gerekçesi ile birlikte yürürlükte olmalarının anlamsız olduğu yönünde görüş mevcut olsa da (Ürel, 2002: 56, akt. Karakoç, 2014: 3652; Aslaner, 2016: 295), vergi aslının uzlaşma kapsamında olması bu kurumlar arasındaki önemli bir farkı ortaya koymaktaydı. Ancak uzlaşma kurumuna ilişkin son değişiklik ile birlikte vergi aslının kapsam dışı bırakılması, vergi cezaları bakımından aynı amaca hizmet eden iki ayrı düzenlemenin kanunda mevcut olmasının gerekli olup olmayacağı sorusunu gündeme getirmektedir³⁴.

Bugüne kadar birçok kez değişikliğe uğrayan uzlaşma kurumu, son halini 28.07.2024 tarih ve 7524 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle almıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumuna ilişkin hükmün güncel durumuna bakıldığında, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları ile 5.000³⁵ Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşmanın mümkün olduğu belirtilmiştir. Burada özellik arz eden durum, kanunda cezalar bakımından bir sınırlama getirilmek suretiyle, 359 uncu maddede yazılı fiillerle

³⁴ Cezalarda indirimin, şartları kanun koyucu tarafından önceden tespit edilmiş bir başka uzlaşma kurumu olduğu yönündeki görüş için bkz. Candan, 2022: 1124; Cezalarda indirimin, uzlaşmanın bir türü olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı şeklindeki görüş için bkz. Karakoç, 2014: 3652,3653.

³⁵ 2026 yılı için bu miktar 213 sayılı VUK ek madde 1'de 40.000TL olarak belirtilmiştir.

vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkûr maddeye göre kesilen ceza hariç tutulmuştur (VUK ek md. 1/1). Söz konusu fıkra kapsamında ayrıca miktar bakımından da bir sınırlama getirilerek ancak belli bir miktarın üzerindeki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamında düşünülmektedir.

2021 yılında getirilen bu parasal sınıra ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne Anayasa'ya aykırılık iddiası ile başvuru yapılmışsa da düzenlemede bir aykırılık tespit edilmemiştir. İlgili karar³⁶ incelendiğinde, hükmün eşitlik ilkesi ve vergi adaleti bakımından değerlendirildiği görülmektedir. Kararın gerekçesinde, uzlaşma komisyonunun iş yükünün hafifletilmesi ve kamu alacağının bir an evvel tahsil edilmesi için düşük miktarlar ile uğraşılması kamu yararına hizmet ettiği belirtilmiştir. Bu durumun mükellefler açısından bir eşitsizliğe neden olmaması için de bu parasal sınırın altında kalan cezalar için cezalarda indirim kurumunun %50 artırımlı uygulanacağı hüküm altına alınmıştır³⁷ (VUK ek md. 1/1). Vergi mevzuatının karmaşıklığı da dikkate alındığında, böyle bir sınırlama ile belirli bir miktardaki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kapsamdan çıkarılması zaten karmaşık olan bir hükmü daha da zor bir hale getirmektedir. Bu bağlamda VUK'un uzlaşmaya ilişkin ek madde 1 ve ek madde 9 ile 376. maddeleri aşağıda yer verildiği şekilde kronolojik sırayla incelenmektedir.

4.3.2. 05.12.2019 Tarihinde Yapılan Değişiklikler

05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³⁸ ile yapılan değişiklikler çerçevesinde VUK ek madde 1 hükmünde uzlaşma kapsamına ilişkin bir değişiklik olmamakla birlikte, ek madde 9 ile 376. maddelerinde düzenleme yapılmıştır. Bu çerçevede ek madde 1'de yalnızca vergiler ve vergi ziyai cezalarının uzlaşma kapsamında yer aldığı görülmektedir. Hükmünde konu kapsamı bakımından bunun dışında bir sınırlama bulunmamaktadır.

VUK madde 376 incelendiğinde, bu tarihte yapılan bir düzenlemeyle hükmün birinci fıkrasının ikinci bendine, “Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i, indirilir” şeklinde bir hüküm eklendiği görülmektedir. Kanun

³⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 24.3.2022 tarihli ve 2021/129 E., 2022/33 K. sayılı kararı için bkz. Lexpera İçtihat Bilgi Bankası.

³⁷ Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında hükmü “(...) Bunun yanı sıra ek 1. maddenin birinci fıkrasının üçüncü cümlesinde 5.000 (6.800 ve altı) TL’yi aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için 376. maddedeki indirim oranının %50 artırımlı olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu itibarla uzlaşma kapsamına girmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için daha fazla bir indirim imkânı ve ödeme kolaylığının sağlandığı görülmektedir.” şeklindeki gerekçelendirmiştir.

³⁸ RG. 07.12.2029 - 30971

koyucu bu düzenleme ile uzlaşma uygulaması sonrasında cezalarda indirim kurumunun işletilmesi sürecini hükme bağlamıştır.

VUK ek madde 9 hükmüne bakıldığında ise, kanun koyucu bu değişiklik öncesinde cezalarda indirimin ancak uzlaşma talebinden vazgeçildiği takdirde uygulanacağına ilişkin hükmü değiştirerek 376. madde ile uyumlaştırmış ve “*Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz*” şeklinde bir düzenlemeyi yürürlüğe sokmuştur. Böylece 2019 tarihli değişiklikler ile birlikte vergi ziyai cezaları bakımından hem uzlaşmanın hem de uzlaşılan miktarın kanunda belirtilen sürede ödenmesi durumunda cezalarda indirim kurumunun birlikte uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır.

4.3.3. 26.10.2021 Tarihinde Yapılan Değişiklikler

VUK ek madde 1’de 26.01.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³⁹ ile yapılan değişiklikler çerçevesinde, “*vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları*” şeklindeki ifade madde hükmüne eklenerek uzlaşmanın kapsamı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından bir parasal sınır doğrultusunda genişletilmiştir. Hükümdeki bir diğer değişiklik ise cezalarda indirim kurumuna ilişkin olup, “*Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır*” şeklindedir.

Yine VUK madde 376 hükmünde sadece uzlaşılan vergi ziyai cezaları değil usulsüzlük cezaları için de kanunî süresi içinde ödenmesi durumunda ek %25 indirimden faydalanılacağı ifade edilmiştir. VUK ek madde 9 hükmü bakımından ise, bu tarihte herhangi bir değişiklik olmadığı görülmektedir.

Görüldüğü üzere, 2021 yılında yapılan değişiklikler ile belirli bir parasal sınırın üzerinde olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kurumunun kapsamına alınmıştır. Uzlaşma kurumunun kapsamına alınmayan parasal sınırın altındaki miktarlar bakımından ise, cezalarda indirim kurumunun artırımlı uygulanacağı düzenlenmiştir. Belirli şartların gerçekleşmesi durumunda, iki kurumdan birlikte faydalanılması hususu varlığını sürdürmüştür.

Bu değişiklikler hakkında üzerinde düşünülmesi gereken iki husus bulunmaktadır. Birinci husus, yukarıda değinilen Anayasa Mahkemesi kararında⁴⁰ tartışıldığı üzere kanun koyucunun bir parasal sınır koymaya duyduğu ihtiyaç ve bunun yerindelidir. İkincisi

³⁹ RG. 26.10.2021 - 31640

⁴⁰ Anayasa Mahkemesi’nin 24.3.2022 tarihli ve 2021/129 E., 2022/33 K. sayılı kararı için bkz. Lexpera İçtihat Bilgi Bankası.

husus ise, parasal sınırın altında kalan cezalarda indirimin artırımlı olarak uygulanmasıdır.

Öncelikle, söz konusu parasal sınır hükmü zaten karışık olan bir mevzuatı daha da karışık hale getirdiği belirtilmelidir. Kanun koyucu her ne kadar kamu yararı ve iş yükünün azaltılması gerekçeleri ile belirli miktarın altındaki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını uzlaşma kapsamına almamışsa da, söz konusu düzenleme eşitlik ilkesi bağlamında birden fazla açıdan aykırılığı gündeme getirmektedir. Şöyle ki, kanun koyucu bu hükümdeki parasal sınırlamaya ilişkin objektif bir gerekçe sunmamaktadır. Hüküm bu haliyle, belirtilen parasal miktarın altındaki cezanın muhatabı ile sınırın üstündeki muhatabın arasındaki ayrımı makul, haklı ve objektif bir ayrıma dayandırmamaktadır. Bir an için bu hükmün, parasal sınırın altında kalan cezalar bakımından cezalarda indirim kurumunun %50 artırımlı uygulanması öngören hüküm ile birlikte eşitlik sağladığı (Türkey, 2022) düşünülse dahi, tam anlamda bir eşitliğin söz konusu olamayacağı açıktır. Zira kanun koyucu parasal sınırın üzerinde olan cezalar bakımından kanunda öngörülen sürede ödenmesi durumunda cezalarda indirim kurumundan da faydalanılarak %25 indirimli ödeme imkânını hüküm altına almıştır. Netice itibarıyla, parasal sınırın altında kalan cezalara toplam %75 indirim uygulanırken, bu sınırın üzerinde yer alan cezalar bakımından uygulamada uzlaşma ile cezalarda yapılan %80lere varan indirim oranı üzerine bir de %25 indirim uygulanmaktaydı. Söz konusu uygulama bu haliyle, 7524 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde eşitlik ilkesi bakımından aykırılık teşkil etmekteydi.

4.3.4. 28.07.2024 Tarihinde Yapılan Değişiklikler

Çalışma konusunun ana eksenini oluşturan söz konusu 28.07.2024 tarih ve 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁴¹ ile uzlaşma kurumuna ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler sonrasında VUK ek madde 1 hükmünün güncel haline bakıldığında, vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılarak yalnızca ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma sağlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK madde 376'da yapılan son değişiklikler ile *“Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan 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 uzlaşılan cezanın %25'i indirilir”* şeklindeki hüküm yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak VUK ek madde 1'de yer alan, *“5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376. maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır”* şeklindeki düzenleme varlığını sürdürmektedir.

⁴¹ RG. 02.08.2024 – 32620.

VUK ek madde 9’da yapılan değişiklikle, “*Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında başkaca bir indirim uygulanmaz*” şeklinde bir hüküm getirilerek, uzlaşma ile cezalarda indirim kurumlarının birlikte uygulanmayacağı düzenlenmiştir. Bu durum, parasal sınırın altındaki ve üstündeki usulsüzlük cezasının muhatabı olan iki ayrı mükellefin idarî çözüm yolları özelinde elde edecekleri avantaj bakımından eşitliğe yakın bir sonucu temin etmektedir. Ancak mevcut düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, cezalarda indirim kurumu için aynı tespiti yapmak mümkün görünmemektedir. Zira parasal sınırının altında kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için doğrudan cezalarda indirim kurumuna başvuru yapan muhatap, cezada toplam %75 indirim elde edecek iken, bu sınırın üzerindeki ceza tutarları bakımından doğrudan cezalarda indirim kurumuna başvuran mükellef yalnızca %50 oranında bir indirime tâbi tutulacaktır. Söz konusu hüküm, aynı idarî çözüm yoluna başvuru yapan iki mükellef arasındaki ayrımcı bir muameleye neden olmaktadır.

4.3.5. Ara Değerlendirme

Yukarıda birbirleriyle ilişkili üç hükmün tarihî süreç içerisinde değişimleri ele alınmıştır. Söz konusu hükümlere ilişkin değişiklikler bir bütün olarak değerlendirdiğinde, aslında kanun koyucunun idarî çözüm yollarına ilişkin olarak amaca hizmet eden, hukukî sınırları ve çerçevesi belirli, sağlam bir teoriye oturtulmuş bakış açısı benimseyemediği görülmektedir. Zira karşılaştığımız uzlaşma ve cezalarda indirim kurumları, sürekli bir hukukî boşluğu olan ve boşlukların günün şartlarına göre giderilmeye çalışıldığı iki kurum olarak karşımıza çıkmaktadır. Kapsam bakımından bir türlü netliğe kavuşamayan uzlaşma kurumu, geçirdiği her bir değişim sonrasında yeni bir hukukî sorunu gündeme getirmiştir.

Değerlendirilmesi gereken hususlarda biri, 2021 yılında yapılan değişiklik ile birlikte “*5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376. maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır.*” şeklinde yürürlük kazanmış hükmüdür. Hükmün getiriliş amacı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının parasal sınır doğrultusunda uzlaşma kapsamına alınması ile birlikte, parasal sınırı aşmayan ve dolayısıyla uzlaşma uygulamasından yararlanamayan cezalara VUK madde 376 kapsamında daha çok indirim yapılarak uzlaşma uygulaması sonucu ortaya çıkan diğer ceza miktarları ile eşit hale getirmeye çalışmaktır. Ancak aynı tarihte yürürlükte bulunan, “*Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan 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 uzlaşılan cezanın %25’i indirilir*” hükmü dikkate alındığında, parasal sınırın altında kalan cezalar bakımından sağlanmaya çalışılan eşitliğin, söz konusu VUK madde 376 hükmü karşısında bir eşitlik değerinin kalmadığı görülmektedir. Zira yukarıda da izah edildiği üzere, uzlaşmanın sağlanması sonrası cezalarda indirim kurumundan da faydalanmaya imkân sağlayan bu hüküm, VUK ek madde 1 ile sağlanmaya çalışılan eşitliği ortadan kaldıran bir sonuca neden olmaktadır.

7524 sayılı Kanun ile VUK'un 376. madde hükmü değiştirilmiş ve uzlaşılan cezalar bakımından cezalarda indirim yolu kapatılmıştır. Ancak bu defa da cezalarda indirim kurumu bakımından bir eşitsizlik durumu ortaya çıkmıştır. Bir an için "5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376. maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır." hükmünün uzlaşma kurumunda eşitliği sağlamak amacıyla kanunda yer aldığı düşünülse bile, bu defa uzlaşmaya değil de cezalarda indirim kurumuna başvuran parasal sınırın altındaki ve üstündeki cezanın muhatabı iki ayrı mükellef arasında ayrımcı duruma sebebiyet verilmiştir. Zira parasal sınırın altında kalan cezanın muhatabı mükellefe VUK ek madde 1 hükmü dolayısıyla %75 indirim uygulanırken, bu sınırlamaya tabi olmayan ceza miktarı için %50 indirim uygulanacaktır.

5. Sonuç

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü, idarî çözüm yolları ile yargısal çözüm yolları şeklinde ayrılmaktadır. Türk vergi hukukundaki idarî çözüm yollarından biri olan uzlaşma kurumu, bugüne kadar birçok kez değişikliğe uğramıştır. Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden idarî aşamada çözülmesini amaçlayan uzlaşma kurumu, vergi idaresinin kamu alacağının hızlı, masrafsız ve değer kaybı yaşamadan tahsiline imkân sağlayan bu kurumdur. Uzlaşma kurumu, bu avantajlarının yanında kanunilik, eşitlik, malî güce göre vergilendirme gibi anayasal ilkeler bakımından sorun teşkil etmektedir.

Uzlaşma, vergi hukuku kapsamında hüküm altına alındığı tarihten beri her dönemde eleştirilen bir kurum olmuştur. Vergi hukuku bakımından verimli ve işlevsel bir kurum olsa da, anayasal ilkeler açısından aykırı sonuçlar doğurması sebebiyle çözülmesi gereken sorunlar mevcuttur. Bu nedenle, uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerin bu temel ilkeler baz alınmak suretiyle yapılması önem arz etmektedir. Anayasal vergilendirme ilkeleri de göz önünde bulundurularak tüm idarî çözüm yollarına ilişkin hükümler yeniden gözden geçirilmelidir. Bu çerçevede öncelikle, uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce mükellefe, uzlaşmanın mahiyetinin, uzlaşmayı kabul ya da reddetmesinin hüküm ve sonuçlarının anlatılmasına ilişkin bir yükümlülük getiren hükmün VUK'ta düzenlenmesi önerilmektedir. Böylece, uzlaşma ve dava hakkı bağlamında seçimlik hakkını kullanacak olan mükellefe, daha uzlaşma görüşmelerinin başında mahkemeye erişim hakkına ilişkin bir kanunî güvence sağlanacaktır.

Uzlaşma görüşmelerinin sadece miktar bakımından bir pazarlık mecrası olmaktan çıkarılması ve uzlaşma toplantılarında uyuşmazlığın esasına ilişkin değerlendirmelerin yapılması, bu kurumdan elde edilmek istenen menfaatin sağlanması bakımından önem arz etmektedir. Otomatik bir indirim uygulamasına dönüşen uzlaşma kurumunun bu anlayıştan uzaklaştırılması ve bunun yerine mükelleflerin durumları ve hukuka aykırı eylemleri ile bu eylemlerin tekerrürleri sınıflandırılmak suretiyle, kademeli bir değerlendirme ve tutarlarda indirim yapılması sisteminin getirilmesi, kurumdan beklenen menfaatin artırılması bakımından isabetli olacaktır.

İdarî çözüm yollarının amaç, konu ve kapsam bakımından yeniden değerlendirilmesini önermekteyiz. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı cezalarına ilişkin olarak idarî çözüm yolları arasında bir bütünlük olmadığı ve vergi kaçakçılığı özelinde her bir idarî çözüm yolu için ayrı şartların var olduğu görülmektedir. Bu şartların hangi gerekçelere göre belirlendiği anlaşılmamaktadır. Bu nedenle, idarî çözüm yollarının konu ve kapsam bakımından gözden geçirilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığına ilişkin cezaların uzlaşmaya konu olmamasına rağmen cezalarda indirim kapsamına alınmasında tutarlılık bulunmamaktadır. Bu bağlamda, ya kaçakçılık suçlarının idarî çözüm yollarının kapsamından tamamen çıkarılması ya da uzlaşma kapsamına alınarak kaçakçılık suçlarına ilişkin değerlendirilmeler de yapılmak suretiyle, suçun vasfına göre kademeli bir indirim mekanizmasının düzenlenmesi, isabetli olacaktır.

Kurumlara ilişkin düzenlemelerin sadeleştirilerek anlaşılır bir şekilde hüküm altına alınması idarî çözüm yollarını daha kolay ve işlevsel kılacaktır. Yukarıda detaylı anlatıldığı üzere, uzlaşma kurumunda usulsüzlük cezalarına ilişkin getirilen parasal sınırlama ve bu sınırın altındaki cezalar bakımından cezalarda indirimin artırımı uygulaması hem hükmü karmaşık hale getirmekte hem de mükellefler bakımından eşit olmayan sonuçların doğmasına sebebiyet vermektedir. Bu düzenlemelerin kaldırılarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tamamının uzlaşma kapsamına alınması ve kabahatin derecesine göre indirim oranının belirlenmesi karmaşıklığın giderilmesi, mükellefler arasındaki eşitliğin sağlanması ve hükmün sadeleştirilmesi bakımından isabetli olacaktır.

Uzlaşma kurumu ile de bağlantılı olması dolayısıyla idarî çözüm yollarına ilişkin bir diğer dikkat çeken husus, uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden çözüme kavuşturulması amacının, neredeyse cezaları ortadan kaldıracak ölçüsüz uygulamalara dönüşmüş olması sorunudur. Bu bağlamda, 7524 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle uzlaşma sonrasında cezalarda indirimi öngören hükmün kaldırılması isabetli olmuştur. Ancak izaha davet kurumu sonrasında uzlaşmaya da başvuru yapılabilmesi, neredeyse vergi cezasının ortadan kalkmasına neden olabilecek niteliktedir. Dolayısıyla, idarî çözüm yollarına ilişkin indirim uygulamaları gözden geçirilmeli ve adeta cezaların ortadan kalkmasına sebebiyet verebilecek hükümler kaldırılmalıdır.

7524 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin en önemli sonuçlarından biri de, vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması neticesinde vergi aslı için dava açan ve diğer taraftan vergi cezası için uzlaşıp hatta uzlaştığı cezayı ödeyen mükellefin açtığı davayı kazanmasının akıbetine ilişkindir. Bu konuda, vergi aslının yani kök vergi tutarının hukuka aykırılığının mahkeme kararı ile ortaya konulması üzerine, uzlaşmaya konu edilen ve yargı kararıyla iptal edilmiş olan vergi aslından doğan cezaların mükellefin talebi doğrultusunda iade edilmesi gerektiği, kanaatindeyiz.

Son olarak, uzlaşmaya başvuru sebebi olan “yanılma” hali, VUK madde 369’da vergi cezası kesilmemesi gereken bir durum olarak düzenlenmiştir. Uzlaşmanın da artık sadece vergi cezaları için uygulama alanı bulduğu dikkate alınacak olursa, bu haliyle cezasızlık sonucunu doğuran yanılmanın uzlaşma kurumu bakımından başvuru sebebi

olarak VUK ek madde 1’de diğ er başvuru sebepleri arasında yer almaması isabetli olacaktır. Zira uzlaşma komisyonunun vergi cezalarında uzlaşabileceği en çok tutar konusundaki yetkisinin Uzlaşma Yönetmeliği madde 5 hükmüne göre Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenerek sınırlandırılması gerektiği görülmektedir. Bu nedenle, uzlaşma komisyonunun vergi ziyaı cezasını tamamen kaldırabileceği hususunda bir Genel Tebliğ düzenlemesi yapılmadığı müddetçe, uzlaşma komisyonunun yanılma sebebiyle vergi ziyaı cezasını kaldırılması hukuka uygun olmayacaktır. Bu durum karşısında aynı amaca hizmet eden hata düzeltme kurumu da mevcut olduğu için yanılma halinin uzlaşma sebepleri arasından çıkarılabileceği kanaatindeyiz.

Uzlaşma kurumunu 7524 sayılı Kanun ile yapılan son değişikler sonrasında bir bütün olarak değerlendirdiğimizde; vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması ile birlikte idarî çözüm yollarının konu bakımından birbirine benzer niteliğe yaklaştığı sonucuna varmaktayız. Başta uzlaşma olmak üzere idarî çözüm yollarına ilişkin sürekli bir değişiklik yapılması; uzlaşma, cezalarda indirim ve izaha davet kurumlarına ilişkin VUK kapsamındaki normların bütünlüğünü yitirmesine ve belirtilen idarî çözüm yollarının karmaşık bir yapıya bürünmesine sebebiyet vermektedir. Bu karmaşıklığın giderilmesi ve idarî çözüm yollarının daha sistematik ve işlevsel olması amacıyla, yukarıda yapılan eleştiriler de dikkate alınarak;

- Tarhiyat öncesi uzlaşma ve izaha davet kurumları ile tarhiyat sonrası uzlaşma ve cezalarda indirim kurumlarının benzer nitelikte olmaları sebebiyle yeknesak bir uygulamaya gidilmesi, yeniden kapsamlı düzenlemeler yapılması ve bu idarî çözüm yollarının birleştirilmesi ya da,
- Ceza adaletinin ve eşitlik ilkesinin ihlâlüne sebep olmayacak şekilde, idarî çözüm yollarının birbirinden kesin suretle ayrılarak yalnızca birbirlerine alternatif yollar olarak yeniden düzenlenmesi,

önerilmektedir.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Deęerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

[Erdem Ateşagaoglu](#) ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Verilerin Yorumu, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Eleştirel İnceleme, Son Onay ve Sorumluluk, Süpervizörlük, Finansman Genel Katkı Düzeyi - % 60

[Ayşegül Polat](#) ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Verilerin Yorumu, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Eleştirel İnceleme, Son Onay ve Sorumluluk, Süpervizörlük, Finansman Genel Katkı Düzeyi - % 40

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Kaynakça

- Aliefendioğlu, Y. (1978). "Vergide Uzlaşma". *Danıştay Dergisi*. (28-29), 3-34.
- Aliefendioğlu, Y. (1979). "Vergi Yargısı ve Sorunları". *Danıştay Dergisi*. (32-33), 135-154.
- Alp, Z. (2023). *Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak 'İzaha Davet' Müessesesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Altay, Ö. (2021). "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasa'ya Uygunluğu". *Anayasa Yargısı*. 38(1), 285-316.
- Aslaner, H. (2016). "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu". *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. (17), 273-300.
- Ateşagaoglu, E. (2025). *Vergi Beyannamelerinde İhtirazi Kayıt ve Sonuçları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ayrançöl, Z. & Elmalı M. A. (2025). "Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve Bunun Adalet ile Eşitlik İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi". *Legal Mali Hukuk Dergisi*. 21(244), 601-628.
- Ayrançöl, Z. & Kır, B. (2024). "Uzlaşma Kurumunda İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları". *Vergi Sorunları Dergisi*. (436), 47-65.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma". *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*. 25(2), 309-337.
- Batı, M. (2023). *Vergi Hukuku Genel Hükümler* (3. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Baytaç, A. B. (2018). *Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bilici, N. (2024). *Vergi Hukuku* (56. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Buyrukoğlu, S. & Toparlak, E. (2018). "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi". *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 5(1), 57-68.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma* (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2022). *Vergisel Kabahatler ve Suçlar* (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Cansız, H. (2014). "Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı". *Journal of Economics and Administrative Sciences*. 16(2), 33-43.
- Demirbaş Aksüt, B. (2021). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Demirbaş Aksüt, B. & Gök, Ö. (2016). "Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 18(2), 75-125.
- Doğan, Z. (2025). "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma Müessesesi: Niğde İli Örneği". *Vergi Sorunları Dergisi*. (441), 23-35.
- Erdem, T. (2005). "Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?". *Vergi Sorunları Dergisi*. (204), 77-101.

- Gerçek, A. (2010). "Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu". *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 29(2), 23-50.
- Güneş, G. (2014). *Verginin Yasallığı İlkesi* (4. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Hafizoğulları, Z. & Özen, M. (2022). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (14. Baskı). Ankara: US-A Yayıncılık.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2022). *Vergi Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2024). *Genel Vergi Hukuku* (3. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2021). *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı* (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi Ceza Hukuku* (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2014). "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16(Özel Sayı), 3637-3739.
- Karakoç, Y. (2013). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15(Özel Sayı), 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2010). "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12(Özel Sayı), 3-26.
- Karataş Durmuş, N. (2018). *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Kaşıkçı, M. (2017). "Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütünü Hukukla Okumak)". *İstanbul Hukuk Mecmuası*. 75(2), 535-553.
- Kaşıkçı, M. & Rençber, A. (2025). *Vergi Ceza Hukuku* (3. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. & Kızılot, Z. (2012). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Koca, M. & Üzülmöz, İ. (2017). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kumrulu, A. (1989). "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihadı Birleştirme Kararı Işığında Vergi Hukukunda Teori Uygulama ve Öğretim". *Danıştay Dergisi*. 19(72-73), 8-26.
- Küçükkaya, M. (2008). *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü* (Yayın No: 261644) [Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- Nas, A. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu* (Yayın No: 261638) [Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- Oktar, S. A. (2018). *Vergi Hukuku* (13. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oktar, S. A. & Taşkın, Y. (2024). "7524 Sayılı Kanun Dolayısıyla Uzlaşma Kurumu Hakkında Bazı Değerlendirmeler". *Vergi Dünyası Dergisi*. 44(517), 6-14.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. & Göker, C. (2024). *Vergi Hukuku* (33. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (2012). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (2. Baskı). Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K. & Bacaksız, P. (2020). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (11. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Öztürk, H. S. (2012). *Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi* (Yayın No: 319912) [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- Saban, N. (2001). "Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak". *Anayasa Yargısı*. 17(1), 451-475.
- Sancakdar, O. & Önüt, L. B. (2024). *İdari Yargılama Hukuku Genel Esaslar* (6. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Sarıca, R. (1945). "İptal Davasıyla Tam Kaza (Tam Yargı) Davası Arasındaki İlgî". *İstanbul Hukuk Mecmuası*. 11(1-2), 101-153.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2025). *Vergi Hukuku* (16. Baskı). Bursa: Ekin Basımevi.
- Tan, T. & Bayazıt, B. (2023). *İdare Hukuku* (11. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Taşkan, Y. Z. (2023). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi* (6. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Türkay, İ. (2022, 7 Ekim). *Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Uygulamasının Şartları*. Nazalı Gündem. <https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/usulsuzluk-ve-ozel-usulsuzluk-cezalarinda-uzlasma-ve-cezalarda-indirim-uygulamasinin-sartlari>
- Ulusoy, A. D. (2023). "Bireysel İdari İşlemlerin İdari Yargı Tarafından İptalinin Üçüncü Kişilere Etkisi". *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*. (22), 87-97.
- Uzunöner, M. (2020). *Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Üstün, Ü. S. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yılmaz, E. (2009). "Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi". *Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 13(1), 321-351.
- Yiğit, S. (2025). "Vergi Adaleti Bağlamında Uzlaşma Müessesesi: 7524 Sayılı Kanun Sonrası Uygulamalar ve Öneriler". *Vergi Raporu Dergisi*. (308), 7-26.